

Marja-Susanna Falck

Siirtohinnoittelun dokumentointi

Dokumentoinnin ohjeistus

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

Huhtikuu 2014

Tekijä(t) Otsikko	Marja-Susanna Falck Siirtohinnoittelun dokumentointi. Dokumentoinnin ohjeistus.
Sivumäärä Aika	43 sivua + 2 liitettä huhtikuu 2014
Tutkinto	tradenomi
Koulutusohjelma	liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	laskenta ja rahoitus
Ohjaaja(t)	lehtori Ritva Salmela
<p>Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda siirtohinnoittelun dokumentoinnin ohjeistus toimeksiantajayritykselle. Ohjeistuksen tarkoituksena oli tehdä selkeät ohjeet siitä, kuinka siirtohinnoittelun dokumentointi tulisi yrityksessä tehdä. Toimeksiantajayrityksellä oli jo olemassa oleva siirtohinnoittelun dokumentointi, johon haluttiin päivitystä.</p> <p>Opinnäytetyö oli toiminnallinen opinnäytetyö, ja koostui raportista ja toiminnallisesta osuudesta. Raportissa oli ensin johdanto, joka koostuu työn sisällön ja aiheen esittelystä. Tämän jälkeen käsiteltiin työn teoriaosuus, jossa käytiin läpi siirtohinnoittelu yleisesti, siirtohinnoittelun eri menetelmät ja siirtohinnoittelun dokumentoinnin tekeminen. Tutkimus perustui lähdekirjallisuuden tutkimiseen ja niistä tehtyihin johtopäätöksiin. Raportin lopussa käytiin läpi ohjeistuksen tekeminen toimeksiantajalle ja johtopäätökset. Toiminnallinen osuus oli ohjeistus, jossa on teorian pohjalta rakennettu ehdotuksia dokumentoinnin kehittämiseen. Ohjeistuksessa oli panostettu juuri toimeksiantajan näkökulmaan.</p> <p>Tutkimus osoitti että toimeksiantajan käyttämä dokumentointi ei ollut riittävää ja tästä syystä, toimeksiantaja päätyi päivittämään dokumentointinsa vastaamaan lain vaatimuksia. Tutkimus esitti toimeksiantajayritykselle ehdotuksia siirtohinnoittelun dokumentoinnin parantamiseksi.</p>	
Avainsanat	siirtohinnoittelu, siirtohinnoittelun menetelmät, siirtohinnoittelun dokumentointi

Author(s) Title	Marja-Susanna Falck Transfer Pricing Documentation. Instructions for documentation.
Number of Pages Date	43 pages + 2 appendices April 2014
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor(s)	Ritva Salmela, Senior Lecturer
<p>The purpose of this study was to create transfer pricing documentation instructions for the principal company. The principal company has a documentation for transfer pricing but there was a need to clarify the regulations of the transfer pricing documentation and improve the existing documentation within the company.</p> <p>The study was carried out as a functional research. Functional research has an end product and in this study the end product was transfer pricing documentation instructions to the principal company. The instructions can also be used in another company. The theoretical part of the study focused on professional literature and sources that deal with transfer pricing and transfer pricing documentation. Additionally the Finnish law as well as EU and OECD regulations that regulate transfer pricing were studied.</p> <p>The study showed that the existing transfer pricing documentation in the principal company doesn't meet the standards that are required by the Finnish law. The study presents suggestions for improving the transfer pricing documentation in the principal. It also shows what the actions are that the principal company should take to get their documentation to meet the standards that are set in Finnish law.</p> <p>Findings made in the study are made from source literature. Study was created so that it could independently work as instructions for also another company which could be in the same situation as principal company.</p>	
Keywords	transfer pricing documentation, transfer pricing, transfer pricing methods

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Työn tavoite ja aihe	1
1.2	Tutkimusmenetelmä	3
1.3	Lähdeainesto	4
2	Siirtohinnoittelu	5
2.1	Siirtohinnoittelun historia lyhyesti	5
2.2	Siirtohinnoittelun ajankohtaisuus	5
2.3	Etuyhteyssuhteessa olevat yritykset	7
2.4	Markkinaehtoisuus ja siirtohinnoittelun yhteys verotukseen	7
2.5	Kansainvälinen ennakkohinnoittelusopimus APA lyhyesti	9
3	Siirtohinnoittelumenetelmät	9
3.1	Menetelmän valinta	9
3.2	Markkinahintavertailumenetelmä	10
3.3	Jälleenmyyntihintamenetelmä	12
3.4	Kustannusvoittolisämenetelmä	13
3.5	Liiketoimintavoittomenetelmät	14
3.5.1	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä	15
3.5.2	Voitonjakamismenetelmä	16
3.6	Eri menetelmien vertailua	17
4	Siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimukset	18
4.1	Dokumentoinnin tekemisen vaatimukset	18
4.2	Suomen lainsäädäntö	18
4.3	EU-säännökset	20
4.4	OECD:n säännökset	22
4.5	Dokumentointitapojen lyhyt vertailu	23
5	Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö	24
5.1	Johdatus dokumentointiin	24
5.2	Kuvaus liiketoiminnasta	24
5.3	Kuvaus etuyhteyssuhteista	25
5.4	Tiedot etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista	26

5.5	Toimintoarviointi	27
5.5.1	Toiminnot	27
5.5.2	Omaisuuuden käyttö	28
5.5.3	Riskit	29
5.5.4	Muutokset	30
5.5.5	Vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät	30
5.5.6	Osapuolten luokittelu	31
5.5.7	Testattava osapuoli	31
5.6	Vertailuarviointi	32
5.7	Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta	35
5.8	Dokumentissa yleisesti huomioitavia asioita	35
6	Ohjeistus toimeksiantajayritykselle	36
6.1	Toimeksiantajan dokumentointi ja kehitysehdotukset dokumentointiin	36
6.2	Ohjeistuksen toimeksiantajayritykselle	39
6.3	Ohjeistuksen onnistuminen toimeksiantajan näkökulmasta	40
7	Opinnäytetyön arviointi	41
	Lähteet	44
	Liitteet	
	Liite 1. Käsitteistöä	
	Liite 2. Toimeksiantajayrityksen ohjeistuksen sisällysluettelo	

1 Johdanto

1.1 Työn tavoite ja aihe

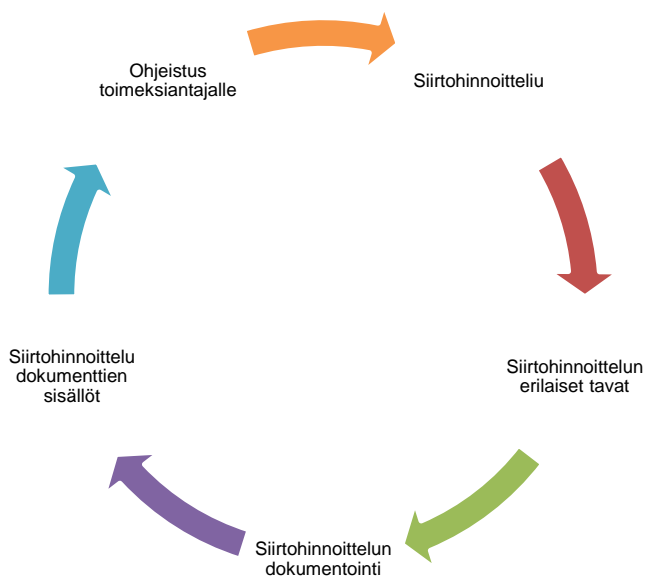
Siirtohinnoittelu tarkoittaa sitä, kuinka yritys hinnoittelee tuotteensa toiselle samaan konserniin kuuluvalla yritykselle. Siirtohinnoittelun kuuluu olla markkinaehtoista. Siirtohinnoittelun dokumentointi on dokumentointi siitä, kuinka yritys on tämän hinnoittelun tehnyt. Dokumentaatio on perustelu hinnan markkinaehtoisuudelle sekä muun muassa selvitys yrityksen liiketoimista. Markkinaehtoperiaatteella pyritään siihen, että vero maksetaan oikeassa valtiossa. Siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi koskevat yrityksiä, jotka ovat etuyhteyssuhteessa toisiinsa.

Siirtohinnoittelun dokumentointiin löytyy ohjeita muun muassa OECD:ltä ja EU:lta ja Suomen laista. Näillä ohjeistuksilla ei ole suuria eroja, vaan ne ovat hyvin samansuuntaisia keskenään. Siirtohinnoittelun dokumentointia valvotaan erillisessä siirtohinnoitteluhankkeessa. Verottajan pyytäessä on dokumentointi esitettävä 60 päivässä. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että dokumentoinnin on oltava ajan tasalla yrityksessä koko ajan, koska dokumentoinnin vaatimukset ovat suhteellisen laajat ja 60 päivässä ei ehdi laatimaan kokonaista dokumentointia.

Työni pääasiallinen aihe on siirtohinnoittelun dokumentointi. Käsittelen kuitenkin työnsäni myös siirtohinnoittelua yleisesti, koska koen, että olennaista siirtohinnoittelun dokumentoinnin perustan ymmärtämiselle on ymmärtää myös se, mitä siirtohinnoittelu yleisesti on. Näkökulmaksi olen ottanut tytäryhtiön näkökulman, koska toimeksiantajani on tytäryhtiö. Työni on toiminnallinen opinnäytetyö, jonka lopputuotteena on siirtohinnoittelun dokumentoinnin ohjeistus toimeksiantajana toimivalle yritykselle. Käytän työnsäni toimeksiantaja-nimeä yrityksestä, koska yritys haluaa pysyä anonyymina. Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on useita eri dokumentteja, joiden tarkemman sisällön käyn läpi ohjeistuksessa toimeksiantajayritykselleni.

Teoriapohjan työlleni luovat eri lähdeteokset, laki, erilaiset säädökset ja aiheesta kirjoitetut kirjat. Tärkeä osa teoriaa on Suomen lain ja verotuksen asettamat vaatimukset siirtohinnoittelulle ja sen dokumentoinnille. Kuviosta 1 voidaan nähdä, kuinka kaikki

alkaa siirtohinnoittelusta ja kuinka siitä edetään lopulta lopulliseen tuotteeseen toimeksiantajayritykselle.



Kuvio 1. Työn viitekehys.

Työssäni tutkin eri lähdeteosten ja teorian pohjalta siitä, mitä siirtohinnoittelun dokumentointiin vaaditaan. Siitä etenen yrityksen ohjeistuksen tekemiseen. Tämän jälkeen käyn läpi ohjeistuksen toimivuuden toimeksiantajalle ja mahdolliset toimenpiteet heidän siirtohinnoittelunsa dokumentoinnin parantamiseksi ohjeistukseni pohjalta. Lopputuote tehdään yrityksen raporttipohjalle, ja ohjeistus tulee vain yrityksen taloushallinnon käyttöön joten esimerkiksi painotuotteen harkitseminen ei ole järkevää. Palautan tuotteen sähköisenä yrityksen raporttipohjalla, jolloin se on helppo tulostaa tai käyttää sellaisenaan yrityksessä. Sähköinen muoto palvelee myös sitä tarkoitusta, että dokumentoinnin säännökset voivat tulevaisuudessa muuttua ja näin ollen yrityksen on helppo päivittää ohjeistustaan.

Ohjeistukseni toimeksiantajalle koostuu opinnäytetyöni teorialuvusta 5, jossa käsitellään dokumentointi ja sen vaatimukset ja luvusta 6, jossa käsitellään toimeksiantajan tämän hetkinen dokumentaatio ja sen mahdolliset kehittämistarpeet. Nämä luvut sisältävät sen tiedon, mitä yritys tarvitse rakentaakseen toimivan dokumentoinnin. Yrityksen lopullisessa ohjeistuksessa olen käyttänyt apuna myös saman konsernin muiden maiden tekemiä siirtohinnoittelun ohjeita ja muutamia yrityksellä olevia ohjeistuksia aiheesta. Siirtohinnoittelun dokumentointi koostuu useasta eri osasta ja se monenlaisista eri

dokumenteista. Sisäisten ostojen laajuuden mukaan dokumentointi voi olla hyvinkin laaja. Tästä syystä opinnäytetyöni on rajattu ohjeistuksen tekemiseen, koska koko dokumentoinnin tekeminen tai tässä tapauksessa päivittäminen olisi niin iso prosessi, että se ei olisi tämän opinnäytetyön puitteissa järkevää.

1.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmänä olen käyttänyt toiminnallista tutkimusmenetelmää. Opinnäytetyöni on siis toiminnallinen opinnäytetyö. Toiminnallisen opinnäytetyön tarkoituksena on se, että siitä syntyy lopputuote, joko kirjallinen tai esimerkiksi messuosasto tai tapahtuma (Vilkkä & Airaksinen 2003, 9). Minun tapauksessani lopputuotteeksi syntyy raporttimuotoinen ohjeistus.

Vilkan ja Airaksisen kirjassa Toiminnallinen opinnäytetyö mainitaan, että toiminnallisessa opinnäytetyössä tutkimuksellinen selvitys kuuluu idean tai tuotteen toteutustapaan. Tämä tarkoittaa niitä keinoja, joilla opinnäytetyön lopputuote saadaan aikaiseksi. (Vilkkä & Airaksinen 2003, 56.) Opinnäytetyöni tiedonkeruu tapa on laaja lähdeaineisto, johon tutustumalla pystyn luomaan ohjeistuksen. Pysin käymään työssäni teoriaa läpi mahdollisimman paljon, koska yritykselle tuleva ohjeistus ei ole pysyvä liite valmiiseen opinnäytetyöhöni. Tämän vuoksi siis luvuissa 5 - 6 käyn läpi sen, mitä tulee olemaan yrityksen ohjeistuksessa, mutta toimeksiantajan pyynnöstä itse ohjeistus ei tule olemaan osa kaikille näkyvää opinnäytetyötä. Tämä helpottaa sitä, että työstäni tarvitsisi salata mitään muuta kuin lopullinen ohjeistus.

Toiminnallisessa opinnäytetyössä selviää se, mitä, miksi ja miten olen tuotteeni tehnyt. Siitä tulee selvittää myös se, millaisiin tuloksiin olen päätenyt. Työstäni ilmenee myös se, kuinka arvioin omaa prosessiani ja oppimistani. (Vilkkä & Airaksinen 2003, 65.) Mielestäni kirjassa toiminnallinen opinnäytetyö mainitaan hyvin siitä, että monesti ajattelemme uuden tiedon olevan sellaista tietoa, jota ei vielä ole olemassa. Kuitenkin uutta tietoa voi olla myös sellainen tieto, jota tuotamme omalla persoonallisella tavalla toisen tiedosta. (Vilkkä & Airaksinen 2003, 69.)

Tämä antaa itselleni inspiraatiota tehdä tuote, joka on tuotettu pitkälle kirjatieoista. Toivon, että olen itse pystynyt tuomaan työhön ja itse ohjeistukseen uudenlaisen helposti lähestyttävän näkökulman, jotta siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittäminen ohjeistukseni perusteella olisi yritykselle helppoa ja selkeää. Ohjeistuksessani olen

pyrkinyt siihen, että sen perusteella pystytään luomaan kokonainen siirtohinnoittelun dokumentaatio, vaikka toimeksiantajayrityksellä on dokumentointi jo olemassa.

1.3 Lähdeainesto

Olen perustanut työni lähdeteoksien varaan. Käytin useita eri teoksia, mutta lähdeaineistoja tutkiessani pääteoksiksi valikoituvat OECD:n OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations vuodelta 2010, KPMG Siirtohinnoittelu käytännössä ja Verottajan muistio siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Syy siihen miksi OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations vuodelta 2010 valikoitui yhdeksi päälähteeksi, on sen hyödyllisyys. Vaikkakin Suomessa ja EU:ssa on olemassa omat säännöksensä siirtohinnoittelun dokumentaatiosta, kaikki ohjeistukset ja lait perustuvat pitkälti OECD:n säännöksiin. Tämän teen näin myös siksi, että veroviranomainen noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluoheistuksia.

Toiseksi päälähteeksi valikoitui KPMG:n Siirtohinnoittelu käytännössä. Tämä johtui siitä että kirja on hyvin yksityiskohtainen opas siirtohinnoittelusta. KPMG on maailmanlaajuinen asiantuntijayritysten verkosto, joka tarjoaa erilaisia tilintarkastuspalveluita, veropalveluita ja monia muita asiantuntijapalveluita. (Tervetuloa KPMG:lle. 2014). KPMG:ltä voi myös esimerkiksi ostaa siirtohinnoittelun dokumentoinnin tekemisen (Siirtohinnoittelu. 2013). Kirja on tehty vuonna 2012, ja näin ollen se on hyvin ajan tasalla oleva lähde. Lähdekritiikin pohjalta voidaan myös todeta, että tämä lähde on paikkaansa pitävä, koska on alan ammattilaisten tekemä.

Kolmantena tärkeänä lähteenä toimii verottajan 19.10.2007 tekemä muistio Siirtohinnoittelun dokumentointi. Tämä toimii yhtenä päälähteenä dokumentoinnin ohjeistuksen tekemisessä ja raportin luvussa 5, jossa käydään läpi dokumentoinnin sisältöä. (Siirtohinnoittelun dokumentointi 2007.)

Käytän työssäni myös muita kirjallaisia lähteitä, jotka liittyvät aiheeseen. Pyrin kuitenkin siihen että käytän lähteinä aineistoa, joka on kirjoitettu vuonna 2007 tai sen jälkeen. Tämä johtuu siitä, että vuoden 2007 alusta tuli voimaan lakimuutos siirtohinnoittelusta ja sen dokumentoinnista, minkä vuoksi sitä ennen kirjoitettu lähdeaineiston tieto voi olla vanhentunutta.

2 Siirtohinnoittelu

2.1 Siirtohinnoittelun historia lyhyesti

Siirtohinnoittelu alkoi 1900-luvun alkupuolella. Ensimmäisen maailman sodan aikoihin tulivat voimaan ensimmäiset säännökset siirtohinnoittelusta. Siirtohinnoittelun sääntelyn suurimpana syynä olivat sotavarustelun rahoittamisen aiheuttamat kustannukset. Varustelun takia veroja nostettiin ja yritykset alkoivat miettiä keinoja verorasituksensa helpottamiseksi. Säännösten tavoitteena oli estää verotulojen karkaaminen kevyemmän verotuksen maihin. Tarkoituksena oli, etteivät yritykset pysty manipuloiamaan tuloksiaan yrityksen sisäisellä siirtohinnoittelulla. (Karjalainen & Raunio 2007, 14.)

Ensimmäiset säännökset tulivat voimaan Isossa-Britanniassa vuonna 1915 ja Yhdysvalloissa vuonna 1917. Säännökset olivat luonteeltaan ennaltaehkäiseviä ja huomattavasti suppeampia kuin nykyinen lainsäädäntö. 1930-luvulla iskenyt lama aiheutti hiljaisen kauden myös siirtohinnoittelun sääntelyihin, ja seuraavan kerran siirtohinnoittelun säännöksiin puututtiin vasta 1960-luvun loppupuolella kansainvälisen kaupan kasvaessa. Ensimmäiset OECD:n säännökset tulivat vuonna 1979 nimellä Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Vuonna 1984 ilmestyi seuraava ohjeistus nimeltään Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues. Nämä kaksi ohjeistusta korostivat sitä, että hinnan tulee olla markkinaehtoinen. Oppaat esittelivät ensimmäistä kertaa myös erilaiset siirtohinnoittelumenetelmät. (Karjalainen & Raunio 2007, 14 - 15.)

Vuonna 1995 OECD julkaisi täysin uudistetut siirtohinnoittelun säännökset. Nämä säännökset ovat nousseet keskeiseksi osaksi kansainvälistä siirtohinnoittelun sääntelyä. Useissa maissa on nykyään myös omat siirtohinnoittelun säännökset, ja siirtohinnoittelu onkin noussut tärkeäksi osaksi kansainvälistä verosuunnittelua. Suomen säännökset tulivat voimaan 1.1.2007. (Karjalainen & Raunio 2007, 15 - 16.)

2.2 Siirtohinnoittelun ajankohtaisuus

Siirtohinnoittelu on viime aikoina ollut puheenaiheena myös mediassa. Esimerkiksi 14. lokakuuta 2013 Helsingin Sanomat kirjoitti jutun siitä, kuinka verokarhu valvoo tehostetusti siirtohinnoittelua ja kuinka yritysten siirtohintaa on vaikea verottaa.

Artikkelissa selvitetään, mitä on siirtohinnoittelu, mutta jutussa ei kerrota sitä, että siirtohinnoittelu on yrityksille myös pakollinen työkalu. (Lassila, 2013.) Tämä voi luoda kuvan siitä että siirtohinnoittelu on yritysten keksimä keino kiertää esimerkiksi veroja. Näin ei kuitenkaan ole, vaan siirtohinnoittelu on pakollinen yrityksille, joilla on etuyhteyssuhteissa tehtyjä liiketoimia.

Vuoden 2012 alusta alkaen verohallinto on keskittänyt siirtohinnoittelun siirtohinnoitteluhankkeelle. Hanke keskittyy konserniverokeskukseen ja hankkeen tarkoituksena on hoitaa keskitetysti siirtohinnoitteluun liittyvät verotustehtävät. Tarkoituksena on, että siirtohinnoittelukysymykset hoidetaan keskittyneesti, niihin erikoistuneiden asiantuntijoiden toimesta. Uudistuksen myötä pyritään antamaan yrityksille parempaa asiakkaiden ohjausta siirtohinnoittelussa. Vuonna 2011 saatiin noin 240 miljoonan euron siirtohinnoitteluoikaisuja verotettaviin tuloihin ja verokertymä siltä osin oli 60 miljoonaa euroa. Verottaja siis odottaa, että hankkeen myötä, siirtohinnoittelutehtävien tehostamisella olisi positiivinen vaikutus myös verokertymään. Muissa maissa siirtohinnoittelun keskittämällä on saatu aikaan hyviä tuloksia. Suomi haluaa olla etulinjassa siirtohinnoittelutehtävien organisoinnissa. (Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta. 2013.)

Verohallinnon mukaan vuonna 2012, joka oli hankkeen ensimmäinen vuosi, saatiin verotarkastusten perusteella lähes 300 miljoonan euron lisäysehdotukset verotettaviin tuloihin. Huomioitavaa kuitenkin on, että nämä ovat vasta ehdotuksia eivätkä toteumia. Hankkeella on kuitenkin myös muita toimintakeinoja. Hankkeen myötä on lähestytty kirjeellä yrityksiä, joiden myyntiyhtiöt ovat olleet pitkään tappiollisia. Yhtiöitä on informoitu siitä, että toimintaa liittyy mahdollinen siirtohinnoitteluriski, ja yhtiöille annettiin mahdollisuus keskusteluun asiantuntijan kanssa. Tavoitteena on, että yritys kiinnittäisi itse huomiota siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuuteen ja siihen, johtuuko mahdollinen tappio siitä, että siirtohinnoittelu ei ole markkinaehtoista. Tavoitteena on, että yhtiö korjaisi menettelyään oma-aloitteisesti. Vuoden 2014 tavoitteena hankkeessa on keksiä uusia tapoja verotarkastusten rinnalle valvonnan toteuttamiseksi. Ennakoiva ohjaus säilyy keskeisenä osana projektia. Kansainvälisen yhteistyön kannalta tärkeää on osallistuminen OECD:n ja EU:n Joint Transfer Pricing Forumin työryhmätyöskentelyihin osallistuminen. Hanke jatkuu määräajalla vuoden 2014 loppuun asti. (Satsaus siirtohinnoitteluun. 2013.)

Hankkeen ansiosta siirtohinnoittelu on noussut keskustelun aiheeksi Suomessa. Mielestäni ennakoiva ohjaus on hyvä asia, näin saadaan yritys kiinnittämään huomiota siirtohinnoitteluunsa ja tarvittaessa korjaamaan sitä itsenäisesti.

2.3 Etuyhteyssuhteessa olevat yritykset

Siirtohinnoittelua on toisiinsa nähden etuyhteyssuhteessa olevilla yrityksillä. Etuyhteys yritysten välille syntyy silloin, kun yritys omistaa välittömästi tai välillisesti yli puolet toisen yrityksen pääomasta tai sillä on yli puolet osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. (Laki verotusmenettelystä 2006, 31.2 §)

Etuyhteys syntyy myös silloin, kun yrityksellä on oikeus välittömästi tai välillisesti nimittää yli puolet jäsenistä toisen yrityksen hallitukseen tai vastaavaan elimeen. Myös silloin kun toista yritystä johdetaan yhdessä tai yritys voi käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä, ovat yritykset etuyhteyssuhteessa toisiinsa. (Laki verotusmenettelystä 2006, 31.2 §.) Yritykset ovat etuyhteyssuhteessa toisiinsa omistuksen tai määräysvallan perusteella.

2.4 Markkinaehtoisuus ja siirtohinnoittelun yhteys verotukseen

Siirtohinnoittelun tulee olla markkinaehtoista, lähtökohtana hinnoittelulle on hinta jota käytettäisiin toisistaan riippumattomien yrityksiä hinnoittelussa. Tätä silmällä pitäen tulee laatia dokumentaatio, jonka laiminlyönnistä voidaan määrätä enintään 25 000 euron veronkorotus. (Kananen 2009, 31.) Veronkorotus perustuu siihen oletukseen, että siirtohinnoittelu ei ole ollut markkinaehtoista ja näin ollen markkinaehtoisella hinnalla olisi syntynyt enemmän verotettavaa tuloa. Veronkorotus voidaan määrätä myös jos siirtohinnoittelun dokumentointia ei esitetä määräajassa tai se on esitetty vaillinainen. (Laki verotusmenettelystä 2001, 32 §)

Siirtohinnoittelun kuuluu siis olla markkinaehtoista. Silloin kun konserniyritykset ostavat ja myyvät toisilleen siihen eivät vaikuta välttämättä ulkoiset markkinat vaikkakin yritykset yrittävät jäljitellä noita markkinoita transaktioissaan. Automaattisesti ei kuitenkaan pidä olettaa, että siirtohinnoittelulla yritettäisiin kiertää veroja, vaikkakin sitä voidaan käyttää siihen tarkoitukseen. (OECD 2010, 31.) Markkinaehtoperiaate kuulostaa yksinkertaiselta, mutta usein sen soveltaminen aiheuttaa yrityksille hankaluuksia. Tämä voi

johtua esimerkiksi siitä että tuote on niin erilainen kuin muilla tai kelpollisia vertailuja ei ole muuten saatavilla.

Konsernin kaikki yritykset ovat verovelvollisia omaan toiminta maahansa. Tästä syystä konserniyhtiön verot tulee kohdistaa jokaiselle yhtiölle erikseen ja oikean suuruisina. Konserniyhtiön keskinäisillä tuloilla ja menoilla, sekä niiden kohdistamisella on keskeinen merkitys verotettavien tulojen syntymiseen. Siirtohinnoittelu onkin siis kahden konserniyhtiön välillä tapahtuvan kaupankäynnin hinnoittelu periaate. (Kukkonen & Walden 2010, 161.)

Vero.fi sivuston mukaan käytetään markkinaehtoperiaatteen käytännön soveltamisessa ja siirtohinnoittelun tutkimisessa tulkintalähteenä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Mikäli yritys on poikennut markkinaehtoperiaatteesta voivat veroviranomaiset oikaista yhtiön tulon. Tulon oikaisussa ajatuksena on, että tulo oikaistaan sellaiseksi kun se olisi riippumattomien osapuolien välisessä kaupan käynnissä samankaltaisissa olosuhteissa. (Mitä on siirtohinnoittelu? 2011.)

Verotuksen kannalta siirtohinnoittelussa voidaan siis ajatella niin, että siinä on kysymys verotulojen jakamisesta ainakin vähintään kahden eri valtion välillä. Kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi solmituilla sopimuksilla on myös tärkeä rooli, verosopimukset ovat valtiota sitovia kansainvälisiä sopimuksia, jotka sitovat sopimuksessa olevia maita. Verosopimus menee myös kansallisen lainsäädännön edelle. Verosopimuksilla voidaan supistaa Suomen verotusvaltaa mutta ei laajentaa. Kansallinen lainsäädäntö koskee siis niissäkin tapauksissa, kun verosopimusta ei jonkun maan kanssa ole. EU-valtioilla on keskenään vielä erillinen arbitraatiosopimus, jolla pyritään poistamaan kaksinkertaista verotusta. (Karjalainen & Raunio 2007, 17.)

Ajatuksena on se, että markkinaehtoinen siirtohintaa ei ole jokin tietty hinta vaan vaihteluväli, jolle riippumattomien yritysten vastaavissa olosuhteissa, samoilla markkinoilla, samankaltaisissa liiketapahtumissa soveltama siirtohintaa asetetaan. Siirtohintoja tulisi tarkastella ainakin kolmen vuoden välein. Kun yritys suunnittelee siirtohintaa, sen tulee toimia huolellisesti, ettei suunnittelua tulkita veronkierroksi tai peitellyksi voitonjaoksi. Veroviranomaisen ollessa eri mieltä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta voivat he jopa väittää yrityksen toimineen veronkiertotarkoituksissa, vaikka yritys olisi itse vilpittömästi pyrkinyt markkinaehtoiisiin siirtohintoihin. (Jaakkola & Laaksonen & Nikula & Palmu & Paronen & Sandelin & Vasenius 2012, 136.)

Siirtohinnoittelussa tulee ottaa huomioon myös se että onko valmistettava tuote vain konsernin sisäiseen käyttöön vai myydäänkö tuotetta suoraan myös ulkopuolisille. Konsernin ulkopuolinen myynti tuo selvästi esiin markkinaehtoisen hintanoteerauksen. Näin ollen täysin erilaista hintaa konserniyhtiöiden välillä voi olla vaikea todistaa markkinaehtoiseksi. (Mehtonen 2005, 137.)

Verotuksen kannalta on oleellista että tulot ja menot jakautuvat oikein yritysten välillä, ja että lopulta yritykselle jäävä voitto tai tappio on perusteltua myös siirtohinnoittelun kannalta.

2.5 Kansainvälinen ennakko hinnoittelusopimus APA lyhyesti

Ennakko hinnoittelusopimus on menettely, jossa määritellään sitovasti konserniyhtiöiden välisten liiketoimien hinnoittelua tietyllä ajanjaksolla. Sopimus tehdään konserniyrityksen ja toimivaltaisen viranomaisen välille. Tarkoituksena on määrittää sopivin siirtohinnoittelumenetelmä. Ideaalisessa tilanteessa kahden eri valtion toimivaltaiset viranomaiset sopivat etukäteen miten keskenään etuyhteydessä olevien verovelvollisien liiketoimia verotetaan. Tarkoituksena on estää kahdenkertainen verotus etukäteen. Tehtävä menetelmien valinta on tavallaan veroviranomaisen etukäteispäätös kuinka yrityksen siirtohinnoittelua tulee toteuttaa sovitulla ajanjaksolla. (Jaakkola ym. 2012, 334.)

Lisätietoja menettelystä löytyy siirtohinnoitteluun liittyvästä kirjallisuudesta sekä EU:n ja OECD:n säännöksistä. Työssäni en käsittele ennakko hinnoittelusopimusta tämän tarkemmin, koska toimeksiantajayrityksessä ei käytetä ennakko hinnoittelusopimusta tällä hetkellä.

3 Siirtohinnoittelumenetelmät

3.1 Menetelmän valinta

Vaikka siirtohinnoittelua esiintyy kaikissa etuyhteyksissä toimivissa yrityksissä, joilla on liiketapahtumia keskenään, aloitetaan siirtohinnoitteluprosessi yleensä siitä kimmokkeesta että verottaja haluaa yrityksen perustelevan siirtohintansa. Suomessa verottaja toimii aktiivisesti siirtohinnoittelu tarkastamisessa. Ennen dokumentoinnin aloittamista

täytyy kuitenkin tehdä siirtohintamenetelmän valinta, siirtohinnoittelun erilaiset tavat käydään läpi tässä luvussa.

Hallituksen esityksen HE 107/2006 mukaan Suomessa sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja menetelmiä, sekä menetelmien valinta- ja soveltamismenetelmiä. Menetelmän valintaan vaikuttavat konsernin sisäisissä liiketapahtumissa osapuolina olevien yhtiöiden liiketoiminta sekä liiketapahtumiin vaikuttavat toiminnot ja riskit. Nämä kaksi asiaa tulee selvittää tarkasti ennen siirtohinnoittelumenetelmän valintaa, koska muuten on olemassa riski siitä, että yritys valitsee tavakseen liiketapahtumiinsa, toimintoihinsa ja riskeihinsä nähden väärän menetelmän.

Siirtohinnoittelussa saa tarpeen vaatiessa käyttää useampaakin kuin yhtä menetelmää, jos ne yhdessä parhaiten todistavat hinnan markkinaehtoisuuden. Sitä ei kuitenkaan vaadita, koska se aiheuttaisi helposti kohtuuttoman taakan yritykselle. (OECD 2010, 62.)

Yrityksen ostaessa tai myydessä erilaisia tuotteita tai palveluita konserniyrityksestä toiseen, voidaan eri tuotteiden hinnoittelun markkinaehtoisuuden perusteluun käyttää eri menetelmiä.

3.2 Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmässä verrataan etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia vertailukelpoihin riippumattomien osapuolien kanssa tehtyihin liiketoimiin, eli siirtohintaa verrataan toisistaan riippumattomien osapuolien käyttämiin hintoihin. Tämä menetelmä on OECD:n ensisijaisesti suosima tapa perustella siirtohinnan markkinaehtoisuus. Ensimmäiseksi tulee selvittää, että onko riippumattomien osapuolten kanssa vastaavanlaisia liiketapahtumia kuin toisen konserniyhtiön kanssa. Tätä kutsutaan sisäiseksi verrokiksi. Hintaa on mahdollista todistaa myös ulkoisella verrokillä, eli ulkopuolisten itsenäisten osapuolien välisillä liiketoimilla. Suositumpaa on kuitenkin tehdä vertailu sisäisen verrokin avulla, jota pidetään suurempana keinona osoittaa sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuus. (Jaakkola ym. 2012, 75 - 76.)

Vertailukelpoisia tapahtumia ovat sellaiset tapahtumat, joissa samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään ulkopuolisille, sekä sellaiset tilanteet joissa samaa tai vertailukelpoista tuotetta ostetaan sekä konserniyhtiöiltä ja ulkopuolisilta. Näissä menetelmissä käytetään sisäistä verrokkia. Vertailukelpoisena tapahtumana pidetään myös sitä, kun

samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään ja ostetaan toisista riippumattomien ulkopuolisten yritysten välillä. Tässä tapauksessa käytetään ulkoista verrokkia. (Karjalainen & Raunio 2007, 67.)

Tämän vertailumenetelmän käyttäminen edellyttää että tarkasteltavista liiketoimista löytyy riittävästi vertailutietoja. Menetelmää käytettäessä tulee ottaa huomioon, että markkinat, tuote, toimitusketjun vaiheet, myyntivolyymi ja muut olosuhteet ovat myös vertailukelpoisia. Onkin todettu että ongelmaksi muodostuu tiedon saanti, sekä oikeasti vertailukelpoisten liiketoimien löytäminen. Käytännössä siis markkinahintavertailumenetelmää on vaikea soveltaa markkinaehtoisuuden toteamiseen. Voi olla että konserniyhtiö myy samaa tuotetta ulkopuolisille asiakkaille kuin myös toiselle konserniyhtiölle, mutta harvoin tämän kaltaiset liiketoimet ovat vertailukelpoisia, kun otetaan huomioon myyvän yhtiön erilaiset toiminnot, riskit, myyntivolyymien erot sekä maantieteelliset erot. Jos näiden liiketoimien välisiä eroja ei voida oikaista, ei markkinahintavertailumenetelmää voida käyttää. Ulkopuolisten toimijoiden välisistä liiketoimista on monesti hankala saada tietoja muun muassa liikesalaisuussyistä. Mikä osaltaan vaikeuttaa tämän menetelmän käyttämistä. (Jaakkola ym. 2012, 76.)

Markkinahintamenetelmävertailu on erityisen luotettava vain silloin kun yritykset myyvät täsmälleen samanlaisia tuotteita keskenään. Tämänlaisia tuotteita ovat esimerkiksi erilaiset raaka-aineet kuten öljyt ja metallit, joille on saatavissa yleisesti tiedossa oleva hintanoteeraus. Tämäkin voi vaatia oikaisuja hinnassa, mutta siitä huolimatta tämän kaltaisille tuotteille voidaan yleensä johtaa markkinaehtoinen siirtohinta noteeratusta hinnasta. Muita esimerkkejä markkinahintavertailumenetelmän käytöstä on tilanne jossa esimerkiksi itsenäinen yritys, jolla on ennestään ollut liiketapahtumia saman konserniyhtiön kanssa, ostetaan ja liitetään osaksi konserniyritystä. Mikäli kauppa jatkuu entisin ehdoin, voidaan vahvasti olettaa hinnoittelun edelleen olevan markkinaehtoista. Yksi tapa arvioida markkinaehtoista hintaa on tilanne jossa sisäistä hintaa valmistaja A:n ja myyntiyhtiö B:n välillä, verrataan hintaan jonka valmistaja A saa myydessä tuotteen ulkopuolisille markkinoille tai myyntiyhtiö B maksaa ulkopuolisille markkinoille samasta tuotteesta. (Jaakkola ym. 2012, 76 - 77.)

Markkinahintavertailumenetelmää tulisi käyttää aina kun se on mahdollista, kuitenkin sitä on sovellettu vähänlaisesti siirtohintojen arvioinnissa, koska se tuottaa eroja hintojen välille. Verrokkeja ja niistä saatavaa tietoa ei tulisi kuitenkaan hylätä sen takia että ne tuottavat pieniä eroja. Markkinaehtomenetelmän käyttäminen on monesti kuitenkin

helpompaa kuin muiden siirtohinnoittelumenetelmien soveltaminen ja niihin tiedon löytäminen. (Jaakkola ym. 2012, 78.)

Mikäli markkinahintavertailumenetelmän vaatimaa sisäistä verrokkia ei löydy arvioidaan markkinaehtoisuutta siirtohinnan mukaisesti taloudellisen tunnusluvun testauksella. Testauksen yhteydessä tehdään verrokkihaku, jolla etsitään testattavan yrityksen kanssa hyvin samankaltaisia riippumattomia yrityksiä joiden vastaavaan lukuun verrataan valittua tunnuslukua. Löydettyjen verrokkiyritysten tunnusluvut muodostavat vaihteluvälin johon yrityksen tunnusluvun tulee asettua. (Jaakkola ym. 2012, 136.)

Markkinahintavertailumenetelmää on siis suositeltavaa käyttää aina, kun yrityksellä on siihen mahdollisuus. Vaikka hinnoissa syntyisi pieniä eroja, ovat ne yleensä selvitettävissä ja yritys voi silti käyttää kyseistä menetelmää. Mikäli yritys arpoo kahden eri menetelmän välillä, tulisi heidän aina mieluummin valita markkinahintavertailumenetelmä.

3.3 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmässä tarkastellaan sitä hintaan jonka yritys saa, kun se myy toiselta konserniyhtiöltä ostamansa tuotteen konsernin ulkopuoliselle asiakkaalle. Jälleenmyyntihinnasta, jonka yritys ulkopuoliselta ostajalta saa, vähennetään kohtuullinen alennus, joka on jälleenmyyntikate. Tällä jäljelle jäävällä jälleenmyyntikatteella yrityksen tulee kattaa omat kulunsa, toimintansa sekä tehdä kohtuullinen voitto. Jälleenmyyntihintamenetelmää käyttäessä vertailu tapahtuu käytännössä myyntikatteen tasolla ja tämä on yleensä jokin tietty prosentuaalinen osuus. (Karjalainen & Raunio 2007, 73.)

Tässä menetelmässä vertailukohtana käytetään riippumattomalle osapuolelle myydyn tuotteen voittomarginaalia, jos se on käytännössä mahdollista. Jälleenmyyntikate voidaan määrittää sillä myyntikatteella, jonka yritys saa ostamalla tuotteita riippumattomilta markkinoilta ja myydessään ne riippumattomille ostajille. Tämä on sisäinen verrokki, koska tapahtumat ovat saman yrityksen sisällä. Mikäli ei ole mahdollista verrata tapahtumia riippumattomilta markkinoilta ostettuihin tuotteisiin, voidaan jälleenmyyntikatetta verrata siihen mitä riippumattomat jälleenmyyjät ansaitsevat myydessään samantyyppisiä tuotteita. Tämä voi olla esimerkiksi julkisesta tietokannasta saatu voittomarginaali. (Kujanpää & Äimä 2013, 311.)

Menetelmä voi kuitenkin osoittautua hankalaksi, koska yritysten ei tarvitse ilmoittaa myyntikatteitaan mihinkään yhteisesti ylläpidettyyn järjestelmään. Ilmoitettuihin myyntikatteisiin verrattaessa on otettava huomioon, että verrattavan yrityksen toiminnot ovat samankaltaisia kuin omat. Tämä tapa verrata jälleenmyyntikatetta on ulkoinen verrokkiki, koska tapahtumaan saatava vertailutieto tulee yrityksen ulkopuolelta.

Ulkoista verrokkia käytettäessä on oleellista, että etsitään vertailukohde, jonka toiminnot ja riskit vastaavat läheisesti oman jälleenmyyjä yrityksen riskejä. Tässä tapauksessa ei tarvitse löytää täysin vastaavaa yritystä, vaan pyritään siihen että riskit ja toiminnot ovat samankaltaisia kuin yrityksen omat toiminnot ja riskit. Yleisesti ottaen sellainen jälleenmyyjä yritys, joka kantaa suurta riskiä ja suorittaa monia eri toimintoja saa suuremman myyntikatteen, kuin sellainen yritys jonka riskit ovat pienemmät ja toiminnot vähäisemmät. Tämä menetelmä sopii parhaiten niihin tilanteisiin, joissa tuotetta ei jälleenmyyjä yrityksen toimesta muuteta juuri lainkaan vaan tuote on myydessä samanlainen kuin ostettaessa. Menetelmään tulee suhtautua varoen jos jälleenmyyjä yritys muuttaa tuotetta huomattavasti, liittää tuotteen osaksi omaa palveluaan tai kantaa huomattavaa riskiä, joka ei sisälly normaaliin jälleenmyyntiin tai jos jälleenmyyjä myy tuotetta itse omistamallaan tavaramerkillä. Näissä tapauksissa jälleenmyyntihintamenetelmä ei ole paras mahdollinen vertailumenetelmä. Toimintojen laajuus tulee analysoida huolellisesti, jotta vertailuanalyysiin valitut liiketoimet ovat oikeasti vertailukelpoisia. (Jaakola ym. 2012, 78 - 79.)

Jälleenmyyntihintamenetelmästä voidaan siis todeta että se soveltuu parhaiten jälleenmyyjille, jotka eivät juuri muuta tuotetta oston jälkeen vaan myyvät sen samantyyppisenä kuin sen ostavat. Vertailu voi onnistua parhaiten, mikäli on olemassa sisäisiä verrokkeja. Ulkoisia verrokkeja käytettäessä tulee olla tarkkana että sen kanssa vertailtavien yritysten toiminnot ja riskit ovat samankaltaisia omien kanssa, jotta saadaan mahdollisimman luotettava tulos.

3.4 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmän soveltaminen alkaa kustannuksista, jotka aiheutuvat tavarain tai palvelun toimittamisesta etuyhteydessä olevalle ostajalle. Siirtohintaa saadaan niin, että lisätään kustannuksiin kohtuullinen kate. Kuten jälleenmyyntihintamenetelmässäkin, myös tässä menetelmässä yrityksen tulee toimia ja tehdä kohtuullista voittoa tuolla katteella, joka myös esitetään useimmiten prosentteina. (Karjalainen & Rautio 2007, 77.) Jälleenmyyntihintamenetelmässä katsotaan asioita jälleenmyyjä yrityk-

sen kannalta, kun taas kustannusvoittolisämenetelmässä asioita katsotaan konserniyrityksen näkökulmasta. Tietenkin myös joissain tapauksissa jälleenmyyjä yritys voi myydä palveluita konsernille, mutta todennäköisemmin konserni myy palveluita jälleenmyyjälle.

Kustannusvoittolisämenetelmää käytetään monesti konsernin hallintopalveluiden, valmistuspalveluiden ja tuotekehityspalveluiden hinnoitteluun. Yleisesti ottaen menetelmä sopii parhaiten konsernissa sisäisesti myytävien palveluiden hinnoitteluun. Joissakin tapauksissa konsernin sisäiset lainat voivat kuulua näihin palveluihin. Silloin kun lainantajan toiminnot ovat rajallisia ja riskit pieniä, tällöin rahoituslaitoksiin verratta korko- tai rahoitusmarginaali voi olla harhaanjohtavaa. (Kujanpää & Äimä 2013, 312.)

Sisäisen verrokin ihannetilanteessa, verrataan saman konserniyrityksen ansaitsemaa voittolisää ulkopuoliselle myydyn tuotteen voittolisään. Mikäli sisäistä verrokkia ei ole, tulee voittolisää verrata itsenäisten yritysten väliseen voittolisään, joka on siis ulkoinen verrokki. Verrokkia valitessa tulee huomioida verrattavan yrityksen toiminnot ja riskit, jotta ne vastaavat lähelle omia toimintoja ja riskejä. Tässä menetelmässä on tärkeitä verrata verrokkien kustannuspohjaa, joka voi olla välillä hyvin vaikeaa määrittää. Välittömien kustannusten määrittäminen on helpompaa kuin välillisten kustannusten määrittäminen voi olla monesti hankalaa. Itsenäisten verrokki yritysten kustannuspohjan määrittäminen voi olla erityisen hankalaa, koska toisten yritysten kustannusten jakautumisesta on erittäin vähän tietoa. Tässä menetelmässä sisäisten verrokkien käyttäminen on ehdottomasti paljon helpompaa kuin ulkoisten verrokkien. (Jaakola ym. 2012, 80 - 81.)

Kustannusvoittolisämenetelmän käyttäminen soveltuu parhaiten palveluiden myyntiin ja tilanteeseen jossa yrityksessä löytyy sisäinen verrokki voittolisälle. Muissa tapauksissa menetelmän soveltaminen voi osoittautua haastavaksi.

Markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä sekä kustannusvoittolisä menetelmä ovat OECD:n luokittelun mukaan niin sanottuja perinteisiä liiketoimintamenetelmiä. Nämä ovat myös yleisimmin käytetyt menetelmät.

3.5 Liiketoimintavoittomenetelmät

Liiketoimintavoittomenetelmät perustuvat siihen, että markkinaehtoinen hinta perustellaan jäljelle jääneellä voitolla. Joskus voi olla tilanteita joissa liiketoimintavoittomene-

telmät ovat sopivampia käyttää kuin perinteiset menetelmät. Tilanteet joissa kumpikin osapuoli tekee toimintojen eteen arvokkaita ja ainutkertaisia toimintoja, on voitto järkevämpää jakaa osapuolten välillä. Liiketoimintavoittomenetelmien käyttöön voi houkutella myös se, että ulkoisia verrokkeja perinteisiin menetelmiin voi olla vaikea löytää. Kuitenkin kustannusvoittomenetelmiä ei tule käyttää vain sen takia, että ulkoista verrokkia ei ole käytettävissä, ja perinteisien menetelmien sopivuutta tulee aina harkita vielä toiseen kertaan ennen liikevoittomenetelmien käyttämistä. (OECD 2010, 60, 77.)

3.5.1 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liikevoittomarginaalimenetelmässä pyritään määrittämään yrityksen liikevoitto liiketoiminnoittain ja vertaamaan sitä riippumattomien yritysten vastaavien liiketoimintojen liikevoittoon. Liikevoittoa verrataan tapausittain sopivimpaan perusteeseen, esimerkiksi kustannuksiin, myyntiin tai taseen loppusummaan. Tämä menetelmä muistuttaa toiminta tavoiltaan siten jälleenmyyntihintamenetelmän sekä kustannusvoittolisämenetelmän soveltamista. (Jaakkola ym. 2012, 83.)

Vertailuun valittua tunnuslukua kutsutaan voittoindikaattoriksi. Yleensä menetelmän vertailu tehdään liikevoiton tasolla. Saatua nettomarginaalia voidaan yrittää määritellä sisäisen verrokin avulla, jolloin saatua nettomarginaalia verrataan siihen mitä saman yrityksen nettomarginaali on myydessä ulkopuoliselle riippumattomalle asiakkaalle. Vertailua voidaan suorittaa myös ulkoiseen verrokkiin, mikä tarkoittaa sitä että nettomarginaalia verrataan ulkopuolisen riippumattoman yrityksen saamaan nettomarginaaliin. Ulkoista verrokkia käytetään, mikäli sisäistä verrokkia ei ole mahdollista käyttää. Monesti vertailulukuna käytetään liikevoittoa, jolloin rahoitustuotot, rahoituskulut sekä tuloverot eivät vaikuta vertailuun. (Karjalainen & Raunio 2007, 81 - 82.)

Parhaiten menetelmä soveltuu tilanteisiin joissa konsernin sisäisissä liiketoiminnoissa toinen osapuoli tuottaa rutiininomaisesti tavaroita tai palveluita toiselle osapuolelle. Tämä osapuoli on vastuussa vaativimmista toiminnoista kantaa enemmän riskiä tai käyttää arvokkaampia aineettomia omaisuuksia. (Kujanpää & Äimä 2013, 313.)

Tässä menetelmässä tuotteen vastaavuus ja samankaltaisuus vertailussa ei ole niin tarkkaa, kuin esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmässä, sekä liiketoiminnan vastaavuus ja samankaltaisuus ei ole niin tarkkaa kuin jälleenmyyntihintamenetelmässä tai kustannusvoittolisämenetelmässä. Vertailukelpoisuuteen vaikuttavat näitä enemmän markkinatilanne ja markkinoiden kannattavuus. Menetelmän vaikeutena sekä heikkou-

tena on se, että korkea tai alhainen kannattavuus voi johtua muistakin tekijöistä kuin markkinaehtoisesta poikkeavasta hinnasta. Haasteena tässä menetelmässä on kustannusten jakaminen oikein, eli liiketoiminnoittain, koska tarkastellaan liikevoittoa liiketoiminnoittain, tulee myös kustannukset jakaa liiketoiminnoittain. Käytännössä tätä tapaa sovelletaan yhtiötasolla, jolloin kaikki toiminnot kuuluvat samaan liikevoittoon. (Karjalainen & Raunio 2007, 83 - 84.)

3.5.2 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmässä määritetään toisilleen läheisten osapuolten liiketoimintojen välinen voitto ja jaetaan se osapuolten kesken markkinaehtoisesti. Voitto jaetaan siis samalla tavalla kuin kaksi ei etuyhteyssuhteessa olevaa yritystä jakaisi sen. Tämä menetelmä soveltuu parhaiten sellaisten sisäisten liiketapahtumien arviointiin, joissa molemmat osapuolet kantavat riskiä ja suorittavat vaativia liiketoimia. Menetelmän käyttö vaatii toimintoarviointia, missä arvioidaan se kuinka paljon kumpikin osapuoli kantaa riskiä, mitkä ovat vastuut ja niin edelleen. Voitonjakamismenetelmää käytettäessä tulee määritellä ensin kokonaisvoitto. Voitto tulee erotella konserniyhtiöiden muista voitoista kirjanpidossa. Tämän menetelmän luotettava soveltaminen edellyttää että liiketapahtumiin osallistuvat yhtiöt sopivat etukäteen yhtenäisistä laskenta periaatteista, jotta jaettava voitto voidaan määrittää. (Jaakkola ym. 2012, 90 - 91.)

OECD antaa kaksi mahdollista tapaa voitonjakamiseen, menetelmät eivät ole tyhjentäviä tai toisiaan pois sulkevia. Ensimmäinen menetelmä on Contribution analysis eli panokseen perustuva analyysi ja toinen on Residual analysis eli jäännösarviointi.

Panoksiin perustuvassa analyysissä voitot tulee jakaa siinä suhteessa missä ne ovat suorittaneet analysoitavan liiketoiminnan toimintoja, kantaneet siihen liittyviä riskejä tai miten pääomaa on sitoutunut liiketoimen toteuttamiseen. Jäännösarvioinnissa voittojen jakaminen tehdään kahdessa osassa. Ensimmäisessä osassa kummankin osapuolen toiminnoille määritetään markkinaehtoinen hinta käyttäen jotain muuta siirtohinnoittelu menetelmää. Tämän hinnan jälkeen mahdollinen voitto tai tappio jaetaan osapuolten välille, kuten panokseen perustuvassa analyysissä. Voiton jako tehdään samassa suhteessa kuin missä yritykset ovat panostaneet tai sijoittaneet pääomaa liiketoimintaa ja kuinka riski niiden välillä on määritelty. (OECD 2010, 96 - 97.)

Voiton jakaminen tehdään tapauskohtaisesti käyttämällä parhaiten soveltuvia perusteita. Mikäli yrityksellä on käytössä tietoa siitä kuinka riippumattomat yritykset olisivat ja-

kaneet voiton, käytetään tätä tietoa hyödyksi. Tässä tapauksessa tulee kuitenkin ottaa huomioon että toiminnot, riskit ja toimintoihin sitoutunut pääoma olisivat mahdollisimman samankaltaisia. Yleisesti ottaen tämän kaltaista tietoa ei ole helposti saatavilla. Usein voitonjako tehdäänkin käyttämällä yritysten taloudellisen informaation perusteella laskettavia jakoperusteita, joita tapauskohtaisesti voi olla useita. Mikäli käytetään useampaa jakoperustetta, tulee määritellä jakoperusteiden suhteellinen osuus koko voitosta. Tasepohjaista jakoperustetta voidaan käyttää kun esimerkiksi aineelliset tai aineettomat omaisuus erät vaikuttavat olennaisesti toimintojen arvoon tai kannattavuuteen. Kustannuspohjaisia jakomenetelmiä käytetään silloin kun voidaan osoittaa vahva riippuvuus kustannusten ja liiketoimintojen arvon välillä. Huomioon otettavat kulut ja niiden huomioon otettava ajanjakso on hyvä määritellä etukäteen, jos käytetään kustannuspohjaista menetelmää. Kulujen ja hyödyn todellista suhdetta voi lopulta olla haasteellista näyttää toteen. (Jaakkola ym. 2012.)

3.6 Eri menetelmien vertailua

Menetelmiä vertaillessa voidaan todeta, että eri menetelmissä siirtohinnan markkinaehtoisuuden tarkastelu tapahtuu tuloslaskelman eri tasoilla. Markkinahintavertailumenetelmässä tarkastelu tapahtuu periaatteessa liikevaihdon tasolla, jälleenmyyntihintamenetelmässä ja kustannusvoittolisämenetelmässä tarkastelu tapahtuu myyntikatteen tasolla. Voittopohjaisissa menetelmissä tarkastelu tapahtuu liikevoiton tai muun kannattavuutta kuvaavan tunnusluvun avulla. (Karjalainen & Raunio 2007, 89.)

Markkinahintavertailumenetelmällä siirtohinnoittelua voidaan tarkastella joko ostajan tai myyjän näkökulmasta. Jälleenmyyntihintamenetelmä tarkastelee hinnoittelua ostajan näkökulmasta ja kustannusvoittolisämenetelmä myyjän näkökulmasta. Jälleenmyyntihintamenetelmän, kustannusvoittolisämenetelmän sekä liiketoimintomarginaalimenetelmän ominaisuutena on se että ne tarkastelevat siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta vain toisen osapuolen näkökulmasta. Mikäli kustannusvoittolisämenetelmän tai liiketoimintomarginaalimenetelmän mukaan hinta on markkinaehtoinen myyjän näkökulmasta, on se sitä myös ostajan näkökulmasta. Jälleenmyyntihintamenetelmässä asia on toisin päin, mutta toimii samalla periaatteella, jos hinta on markkinaehtoinen ostajan näkökulmasta, on se sitä myös myyjän näkökulmasta. Ainoastaan voitonjakamismenetelmä tarkastelee markkinaehtoisuutta molempien osapuolien näkökulmasta. Tämän menetelmän etuna on, että se ei juuri koskaan johda kohtuuttomaan lopputulokseen kummankaan osapuolen kannalta. Haittapuolena on, että tarkkojen toiminto-

talous- ja vertailuanalyysien tekeminen molemmista osapuolista. (Karjalainen & Raunio 2007, 90.)

Yleisesti suositelluin menetelmä on markkinahintavertailumenetelmä. Tämän menetelmän haasteellisuudeksi osoittautuu monesti vertailutiedon saatavuus. Kuitenkin myös eri liiketapahtumien hinnan markkinaehtoisuuden perusteluun voidaan käyttää eri menetelmiä. Esimerkiksi ostojen ja mahdollisen lainan markkinaehtoisuuden tarkasteluun voidaan käyttää eri menetelmiä. Toimeksiantaja yrityksessä käytetään markkinahintavertailumenetelmää siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden toteamiseksi.

4 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimukset

4.1 Dokumentoinnin tekemisen vaatimukset

Siirtohinnoittelun dokumentointi on laissa säädetty velvollisuus yrityksille, joissa on siirtohinnoittelua eli etuyhteyssuhteissa tehtyjä liiketoimia. Dokumentoinnin tulee täyttää ainakin Suomen laissa vaadittu laajuus. Laajuuteen vaikuttaa myös se, minkä kokoinen yritys on. Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu dokumentoinnin tekemisestä. Dokumentoinnin voi vaihtoehtoisesti tehdä myös EU Transfer Pricing Documentation ohjeiden mukaan, mikäli koko konserni käyttää tätä dokumentointitapaa. Tämä on hyväksyttyä myös siitä syystä, että EU:n dokumentoinnin laajuus on laajempi kuin Suomen laissa on vaadittu. Kummatkin ohjeistukset pohjautuvat alun perin OECD:n dokumentoinnin vaatimuksiin.

4.2 Suomen lainsäädäntö

Suomen laissa on kirjattu vaatimus siirtohinnoittelun dokumentoinnista, kohdassa laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558 pykälä 14 a. Pykälässä todetaan, että verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista. Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei vaadita dokumentointia. Yritys on pieni tai keskisuuri, kun sen palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkeä, liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa tai yritys, joka täyttää mikroyrityksen, pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetusta komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät tunnusmerkit. (Laki verotusmenettelystä 2006, 14 a §.)

Komission suositus on hieman monimutkaisempi tulkita, mutta käytännössä voidaan todeta, että kun yhtiö täyttää määritelmän ykkös- ja kakkoskohdan yhtiö on lain tarkoittama pieni tai keskisuuri yritys. Tunnuslukuja laskettaessa on tärkeää ottaa huomioon se, että ne tarkastelevat koko konsernin lukuja, eivät vain suomalaisen toimipisteen lukuja. Tämä huojennus koskee siis lopulta hyvin harvoja yrityksiä. Toinen dokumentointia koskeva huojennus toteutuu, kun etuyhteydessä tehdyt ostojen ja myyntien yhteen laskettu määrä ei ylitä 500 000 euroa vuodessa. Tämä huojennus ei poista dokumentointivelvollisuutta, vaan vain keventää sitä. Tällöin yrityksen tulee laatia dokumentointi kevennetysti. Kevennetty dokumentointi sisältää kuvauksen liiketoiminnasta, kuvauksen etuyhteyssuhteista ja tiedot etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. (Karjalainen & Raunio 2007, 194 - 196.)

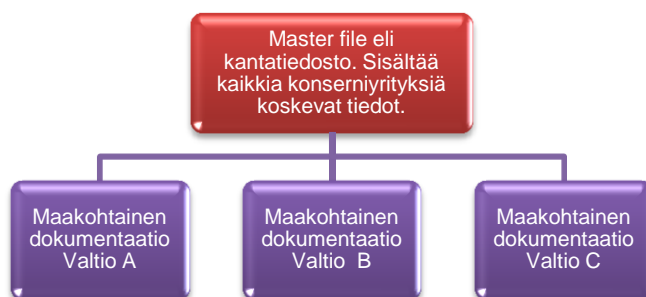
Kokonaisuudessaan Suomen lainsäädännön mukainen dokumentointi sisältää seuraavat kohdat.

1. Kuvaus liiketoiminnasta
2. Kuvaus etuyhteyssuhteista
3. Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
4. Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
5. Vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien
6. Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Mainitut kohdat tulee olla lain mukaisessa siirtohinnoittelun dokumentoinnissa, edellä mainittuja muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. (Laki verotusmenettelystä 2006, 14 b §.)

4.3 EU-säännökset

Euroopan neuvosto on hyväksynyt vuonna 2006 siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat käytännesäännöt. Käytännesäännöt sisältävät ohjeistuksen siitä, millainen dokumentointi tulisi hyväksyä koko EU:n alueella. Käytännesäännöillä ei ole lain voimaa, mutta esimerkiksi Suomessa hallituksen esityksen HE 107/2006 mukaan suomessa voidaan hyväksyä huolellisesti tehty EU TPD - dokumentaatio. Ideana EU TPD:ssä on, että se voidaan hoitaa osittain keskitetysti yrityksissä. (Karjalainen & Raunio 2007, 185.) Tämän yhdenmukaistamisen tarkoituksena on, että dokumentoinnista aiheutuneet kustannukset yritykselle olisivat pienemmät. EU TPD koostuu kahdesta osasta. Ensimmäinen osa on niin sanottu kantatiedosto, master file, jota käytetään kaikkien konserniyritysten dokumentaatiossa. Tämän lisäksi jokaisella maalla on oma maakohtainen dokumentaatio eli local file. (Jaakkola ym. 2012, 94.) Kuviosta 2 nähdään, kuinka dokumentaatio rakentuu.



Kuvio 2. EU TPD:n rakentuminen (Jaakkola ym. 2012, 94).

Master file eli kantatiedosto sisältää konserniyrityksen tietoja. Kantatiedoston tulisi kertoa totuuden mukainen kuva yrityksen taloudellisesta tilanteesta ja sisältää myös yleinen kuvaus konsernista sekä konsernin siirtohinnoittelujärjestelmästä. Kantatiedosto sisältää seuraavat kohdat:

- a) yleinen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta sisältäen liiketoimintastrategian muutokset edellisestä verovuodesta
- b) yleinen kuvaus konsernin organisaatiosta, sekä sääntö- ja toimintarakenteesta. Esimerkiksi organisaatiokaavio, lista konserniyrityksistä sekä kuvaus emoyhtiön omistuksesta tytäryhtiössä
- c) konsernin sisäisiin liiketoimiin osallistuvat konserniyhtiöt EU:n alueelta.
- d) yleinen kuvaus konsernin sisäisistä liiketoimintatyypeistä. Kuvaus transaktiovirroista, laskutuksen kulusta ja transaktioiden määrästä

- e) yleinen kuvaus toiminnoista ja riskeistä, sekä niiden muutos edelliseen verovuoteen verrattuna
- f) aineettoman omaisuuden omistussuhteet sekä tiedot maksetuista tai saaduista tekijänoikeuksista
- g) konsernin siirtohinnoittelujärjestelmän kuvaus, joka selittää konsernin siirtohinnoittojen markkinaehtoisuuden
- h) luettelo kustannustenjakamista koskevista sopimuksista, ennakko hinnoittelusopimuksista, ja tiedot siirtohinnoitteluun liittyvistä tuomioista liittyen konsernin EU:ssa toimiviin yrityksiin
- i) kunkin kotimaisen veronmaksajan sitoumus antaa lisätietoja kohtuullisessa ajassa kansallisen lain säädännön mukaisesti.

(EU:n käytäntösäännöt 2005, 15 - 16.)

Kantatiedosto on yleinen tiedosto jota voidaan käyttää osana jokaisen EU maan dokumentointia. Kantatiedosto ei sisällä yksityiskohtaista tietoa tai analyysejä yksittäisistä yhtiöistä. (Karjalainen & Raunio 2007, 187.)

Maakohtainen tiedosto sisältää kantatiedostoa täydentävää tietoa ja yhdessä nämä kaksi muodostavat kyseistä jäsenmaata koskevan asiakirjatiedoston. Maakohtaisen kansion tulisi sisältää seuraavat tiedot:

- a) yksityiskohtainen kuvaus yhtiön liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta, sekä sen mahdolliset muutokset edelliseen verovuoteen nähden
- b) yksityiskohtainen selvitys maakohtaisista etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista kuten liiketoimintatyypeistä, laskutusvirroista sekä transaktiovirroista
- c) vertailuanalyysi joka sisältää seuraavat kohdat: omaisuuden ja palvelujen luonne, toiminta-analyysi joka sisältää toteutuneet tehtävät, käytetyt rahavirrat sekä otetut riskit; sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet sekä erityiset yritysstrategiat
- d) selvitys siirtohinnoittelumenetelmien valinnasta, miksi menetelmät valittiin ja kuinka niitä käytettiin
- e) tarvittavat tiedot sisäisistä tai ulkoisista verrokeista
- f) kuvaus siitä kuinka yhtiö on soveltanut konsernin siirtohinnoittelupolitiikkaa

(EU:n käytäntösäännöt 2005, 16 - 17.)

Yrityksen maakohtainen kansio laaditaan sillä kielellä, joka on jäsenvaltion lainsäädännössä hyväksyttyä. Suomessa dokumentaatio on hyväksyttyä tehdä suomeksi, ruotsiksi sekä englanniksi. (Karjalainen & Raunio 2007, 189.)

4.4 OECD:n säännökset

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden V luvussa annetaan ohjeita dokumentaation laatimista varten. Ohjeistuksessa korostetaan että dokumentointi koostuu tiedosta, joka on helposti saatavilla. Dokumentoinnin on tarkoitus todistaa että hinnoittelu on tehty markkinaehtoperiaatetta noudattaen. OECD:n ohjeistuksessa mainitaan myös, että heidän ohjeistuksensa tarkoituksena on, että verovelvolliselle ei tule suurempaa todistustaakkaa kun mitä veroviranomaiset veronmaksajan kotimaassa asiasta säättävät. Ohjeistuksen V luvun kohdissa 5.17 - 5.27 käydään läpi asiat joita dokumentoinnin tulee sisältää. Ohjeistuksessa todetaan että ei ole yhtä ainoaa oikeaa tyyliä tehdä dokumentointia, koska dokumentoinnin sisältö määräytyy kyseisen yrityksen toimintojen perusteella. (OECD 2010, 181 - 185.)

OECD:n ohjeistuksen mukaisen dokumentoinnin tulisi sisältää seuraavat kohdat:

- kuvaus yhtiön liiketoiminnasta sekä liiketoimintastrategiasta
- kuvaus yhtiön organisaatorakenteesta
- kuvaus konsernin juridisesta rakenteesta
- tiedot konsernin sisäisten liiketoimien osapuolina olleista etuyhteysyrityksistä
- tiedot yhtiön konsernin sisäisistä liiketoimista
- tiedot liiketoimissa sovelletuista hinnoittelumalleista
- kuvaus yhtiön markkinoista
- kuvaus yhtiön toiminnoista ja riskeistä
- tiedot mahdollisista sisäisistä verrokeista
- kuvaus konsernin sisäisen hinnoittelun markkinaehtoisuudesta.

OECD:n säännökset toimivat monen maan dokumentoinnin ohjeistuksen pohjana. (Jaakkola ym. 2012, 96.)

4.5 Dokumentointitapojen lyhyt vertailu

Suomessa dokumentoinnin tehdään hallituksen esityksen HE 107/2006 mukaan, joko Suomen lain tai EU TPD:n ohjeistuksen mukaisesti. OECD:n tapaa ei Suomessa varsinaisesti käytetä. Koin kuitenkin että on olennaista käydä läpi mitkä ovat OECD:n vaatimukset, koska OECD:n ohjeistuksen mukainen dokumentaatio on hyvin samankaltainen kuin Suomen lain mukainen ohjeistus. Isoissa konserniyrityksissä tästä voi olla hyötyä ja toimeksiantajayrityksessäni tästä onkin hyötyä.

Toimeksiantajan konsernin Kanadan yksikölle on laadittu siirtohinnoittelun dokumentointi KPMG:n toimesta. Koen, että voimme käyttää kyseisestä dokumentaatiosta osaa hyödyksi Suomen dokumentointia päivitettäessä. Kanadan säännökset siirtohinnoittelusta ovat hyvin samantyyppisiä kuin mitä OECD:n säännökset ovat. Kanadan veroviranomaiset tulkitsevat siirtohinnoittelukysymyksiä pitkälti OECD:n ohjeiden mukaan, kuten Suomessakin. (Canada 2009.)

Kuten aikaisemmin on jo todettu, päätös siitä, tehdäänkö dokumentointi Suomen lain vai EU TPD:n mukaan, ei välttämättä riipu suomalaisesta yrityksestä, joka dokumentoinnin tekee. EU:n ohjeistuksen mukainen dokumentointi tehdään silloin, kun konserniyritys systemaattisesti käyttää EU:n ehdottamaa tapaa. Mikäli yhtymän puolelta ei käytetä EU:n dokumentointia, on yritykselle helpompaa valita Suomen lain mukainen dokumentointi. Tämä siksi että EU:n ohjeistuksen mukaan tehty dokumentointi on laajempi kuin mitä Suomen lain mukaan vaaditaan. Suurimpana erona on, että Suomen lain mukaiseen dokumentointi täytyy kerätä tietoja myös konserniyhtiöstä. EU TPD:ssä konserniyritystä koskevat tiedot ovat kantatiedostossa ja maakohtaiseen tiedostoon kerätään vain kyseistä maata koskevia tietoja.

Yleisellä silmämääräisellä katsauksella voidaan todeta että EU TPD:n maakohtaisen kansion sekä Suomen lain mukaisen dokumentoinnissa käsiteltävät asiat ovat hyvin samanlaisia. Tarkempia eroja en lähde käymään läpi, koska dokumentointitavan valinta riippuu yrityksestä.

Työssäni keskityn Suomen lain vaatimaan dokumentointiin, koska konserniyhtiö ei virallisesti noudata EU TPD:tä. Tästä syystä tein ohjeistukseni toimeksiantajayritykselle Suomen dokumentoinnin vaatimuksista.

5 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö

5.1 Johdatus dokumentointiin

Tässä luvussa käyn läpi, mitä Suomen lain mukainen dokumentointi tulee pitää sisällään. Käyn läpi eri kohtien sisällöllisen merkityksen. Käytän apunani veroviranomaisen laatimaa muistiota sekä muuta kirjallisuutta. Veroviranomaisen muistio on pääasiallinen lähteeni. Tämä johtuu siitä, että myös alan kirjallisuus käyttää lähteenään kyseistä muistiota. Tästä osiosta koostuu toiminnallisen osuuden ohjeistus toimeksiantajalleni. Ohjeistuksessa on lisäksi yksityiskohtaisempaa tietoa koskien juuri toimeksiantajayritystäni.

5.2 Kuvaus liiketoiminnasta

Tämän kohdan tarkoituksena on antaa yleiskuvaus konsernin sekä verovelvollisen liiketoiminnasta, sekä markkina-asemasta. Kuvauksen tarkoituksena on luoda perusta dokumentoinnille. Tarkoituksena on luoda yleiskuvaus. Tiedon määrästä pitää pystyä hahmottamaan siirtohinnoittelun vaikuttavat olosuhteet sekä verovelvollisen asema konsernin arvonmuodostusketjussa. Tässä yhteydessä voidaan kuvata myös etuyhteyssyritysten liiketoiminnan tulosta. Tämä auttaa hahmottamaan verovelvollisen asemaa arvonmuodostus ketjussa. Mikäli konsernissa on liiketoimintaa sellaisilla sektoreilla, joilla ei ole tosiasiallista yhteyttä verovelvollisen liiketoimintaan, ei niitä myöskään tarvitse dokumentoida. Kuvauksessa esitetään tietoja konsernin tuotteista tai palveluista sekä asiakaskunnasta. Kuvauksessa voi olla mukana myös yleinen selvitys konsernin ja verovelvollisen markkina-alueesta sekä vallitsevasta kilpailutilanteesta markkinoilla. (Laaksonen & Kemeli & Koskinen 2007, 18.)

Markkinoita voi kuvata tilastotiedolla markkinoiden euromääräisestä koosta sekä kilpailijoista. Tietoa markkinoiden kehityssuunnasta on hyvä sisällyttää dokumentointiin. Tämä vaikuttaa muun muassa kilpailutilanteeseen ja yrityksen strategiaan valintoihin. Markkinoiden kehityssuuntaa kuvatessa voi käyttää kolmijakoa, kasvavat markkinat, vakiintuneet markkinat ja laskevat markkinat. Markkinakuvausten yhteydessä voi kuvata verovelvollisen tuotteen keskeisiä erottautumistekijöitä kilpailijoihin verrattuna, sekä aseman kehitystä markkinoilla. (Laaksonen ym. 2007, 18.)

Liiketoiminnan kuvauksessa kannattaa käydä läpi kaikki mahdolliset erikoisolosuhteet. Tällaisia ovat esimerkiksi toisen osapuolen sijaintivaltion viranomaisten toimenpiteet. Toimenpiteitä ovat esimerkiksi hintasääntely, korkotason säännöstely, polkumyyntitullit ja valuuttakurssipolitiikka. Olennaisena osana liiketoimintastrategian kuvausta tulee muistaa myös OECD:n markkinoille tunkeutumispolitiikka, markkinaosuuden lisääminen sekä puolustaminen. Tämän kaltaisissa tilanteissa verovelvolliselle voi kertyä väliaikaisesti vähän tuloja tai aiheutua suuria kustannuksia. (Laaksonen ym. 2007, 19.)

Osana liiketoimintastrategian kuvausta tulee selvittää myös liiketoimintastrategiassa, liiketoimintamallissa tai konsernirakenteessa tapahtuneista muutoksista edelliseen verovuoteen verrattuna. Liiketoiminnan kuvauksessa kannattaa selvittää myös aineettomien oikeuksien käyttö sekä omistussuhteet konsernissa. (Jaakkola ym. 2012, 98.)

Hallituksen esityksen HE 107/2006 mukaan liiketoimintastrategian kuvaus on oleellinen osa liiketoiminnan kuvausta, koska se osaltaan auttaa ymmärtämään verovelvollisen toimintaa. Liiketoiminnan kuvausta kirjoittaessa on oleellista muistaa lukijan näkökulma. Lukija voi tutustua ensimmäistä kertaa kyseisen yhtiön toimintaan. Liiketoiminta kuvaus toimii eräänlaisena johdantona siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. (Karjalainen ym. 2007, 198.) Liiketoiminta kuvaus on osana myös suppeammassa dokumentoinnissa. (Ks. luku 4.2)

5.3 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Tämän kohdan tarkoituksena antaa tietoja yrityksistä, jotka ovat etuyhteyssuhteessa verovelvollisen kanssa. Tiedot annetaan yrityksistä, joiden kanssa verovelvollisella on ollut rajat ylittäviä etuyhteyssuhteessa tehtyjä liiketoimia. Kohdassa kuvataan myös niitä yrityksiä, joilla on välillistä vaikutusta etuyhteyssuhteissa tehtyihin liiketoimien hinnoitteluun. (Laaksonen ym. 2007, 19.)

Esimerkkinä on myyntiyhtiö A joka ostaa tuotteita konserniyhtiö B:ltä. Konserniyhtiö B taas ostaa esimerkiksi tuotteen valmistukseen liittyviä raaka-aineita konserniyhtiö C:ltä, jolle on keskitetty koko konsernin ostotoiminta. C:lle keskitetty ostotoiminta voi vaikuttaa A:n ja B:n välisiin liiketoimintoihin ja tästä syystä se tulee kuvata A:n siirtohinnoitteludokumentoinnissa. (Jaakkola ym. 2012, 99.)

Dokumentoinnissa tulee esittää etuyhteyshenkilön nimi, tunnistetiedot, kotipaikka sekä etuyhteyden peruste. Dokumentoinnissa tulee kertoa etuyhteyssuhteissa tapahtuneet muutokset verovuonna ja edellisenä verovuonna. (Laaksonen ym. 2007, 19.)

Kuvaukseen etuyhteyssuhteista olisi hyvä liittää mukaan kuvaus organisaation rakenteesta. Dokumentointiin olisi hyvä laittaa myös juridisesta rakenteesta poikkeavasta toiminnallisesta rakenteesta, varsinkin silloin kun se vaikuttaa siirtohinnoitteluun. Samalla olisi hyvä kuvata myös muutokset edellisinä vuosina. Tarkoituksen mukaista ei ole kuitenkaan kuvata jokaista muutosta konsernin sisällä koska se voi osoittautua työlääksi. Helpointa on kuvata organisaatio esimerkiksi tilikauden alussa ja lopussa. Siirtohinnoitteluun olennaisesti vaikuttavat muutokset on kuitenkin suositeltavaa kertoa erikseen. (Karjalainen & Raunio 2007, 199 -200.) Kuvaus etuyhteyssuhteista on myös osa kevennettyä dokumentointia. (Ks. luku 4.2)

5.4 Tiedot etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista

Kohdassa tiedot etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista kuvataan liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen arvo, laskutus sekä liiketoimen suhde muihin etuyhteyshenkilöihin sekä tarvittavat tiedot sopimusehdoista. Liiketoimia voidaan esittää esimerkiksi taulukon avulla. Luokittelu voidaan tehdä muun muassa seuraavasti pääluokittain: tavaran, palvelun, aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden, aineettoman omaisuuden, käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus; lainananto, lainanotto, vuokraus, leasing, kustannusten jakaminen sekä muu liiketoimi. Pääluokat voidaan tarpeen mukaan luokitella vielä tarkemmin. (Laaksonen ym. 2007, 20)

Euromääräiset arvot esitetään erikseen jokaisen liiketoimen ja yhdistettyjen liiketoimien osalta. Liiketoimien ja laskutusten rahavirtaa voidaan kuvata esimerkiksi kuvion tai taulukon avulla. Tärkeätä on tuoda esille liiketoimen suhde muihin etuyhteyshenkilöihin. Taulukossa esitetään myös liiketoimiin vaikuttavat sopimusehdot. Tämä tarkoittaa edellisen luvun kaltaista tilannetta, jossa C:n toiminta voi vaikuttaa A:n toimintaan. Dokumentoinnissa voidaan myös yhdistää liiketoimia, mutta niiden tulee silloin oleellisesti liittyä toisiinsa. Tämä tarkoittaa sitä, että liiketoimet on tehty samanlaisin ehdoin sekä samojen osapuolten välillä. Liiketoimia voi yhdistää esimerkiksi silloin kun ne liittyvät niin läheisesti toisiinsa, että niitä on vaikeaa arvioida erillisinä. Liiketoimintojen yhdistäminen tulee myös perustella. (Laaksonen ym. 2007, 21.)

Sopimukset ovat oleellinen osa tätä dokumentoinnin kohtaa. Sopimuksista, sopimustyypeistä ja hallituksen esityksissä erikseen mainituista sopimuksista on oltava luettelo. Vaadittaessa veroviranomaiselle on esitettävä kaikki sopimukset. Sopimuksissa tulee luetteloida kustannustenjakosopimukset, ennakkotietosopimukset ja toisen valtion veroviranomaisen antama ennakkotieto etuyhteystoimen toiselle osapuolelle, silloin kun se koskee dokumentoitavaa etuyhteystointia. Sopimusten esittäminen on oleellista kun arvioidaan käytettyä siirtohinnoittelupolitiikkaa käytännössä. (Laaksonen ym. 2007, 21.)

Sopimukset voidaan esittää luettelon muodossa tai erillisinä dokumentoinnin liitetietoina. Järkevämpää on esittää sopimukset liitteinä dokumentoinnin yhteydessä, koska veroviranomainen voi joka tapauksessa pyytää kopiot sopimuksista myöhemmin. (Jaakkola ym. 2012, 100.) Aikaisemmin mainitun taulukon yhteydessä voidaan siis viitata liitetietoina oleviin sopimuksiin.

5.5 Toimintoarviointi

5.5.1 Toiminnot

Kohdassa toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista kuvataan etuyhteyssuhteessa olevien yritysten toiminnot sekä niihin käytetty omaisuus ja riskit. Toimintoarvioinnin tarkoituksena on vertailla etuyhteyssuhteessa tehtyjä liiketoimia ulkopuolisten tahojen kanssa tehtyihin liiketoimiin. Tarkkailun alla ovat erityisesti toiminnot ja niihin liittyvät riskit. Liiketoimien vertailu tehdään yleisesti ottaen vasta vertailuarviointi kohdassa. (Laaksonen ym. 2007, 22.)

Toimintoarviointi on yksi tärkeimpiä osioita dokumentoinnissa. Tämä johtuu siitä että hintaan vaikuttavat olennaisesti toiminnot, käytetty omaisuus sekä riskit. Toimintoarvioinnin tekemiseen kannattaa käyttää aikaa, jotta se tulee tehtyä tarpeeksi huolellisesti. Toimintoarviointi voi auttaa valitsemaan oikean siirtohinnoittelumenetelmän, kuin myös löytämään sopivia ulkoisia verrokkeja vertailuarviointia tehdessä. Toimintoarviointi kohdassa tarkoituksena on kerätä tietoa ja selventää liiketoimiin vaikuttavia tosiseikkoja ja olosuhteita. (Laaksonen ym. 2007, 22.)

Kun toimintoja lähdetään kuvaamaan, kannattaa ottaa huomioon, että kaikkia toimintoja ei tarvitse kuvata samalla tarkkuudella. Tarkoituksena on, että taloudellisesti merkittävät toiminnot kuvataan tarkemmin. Merkittävien toimien osalta ei riitä yleinen luokittelu. Niiden luonteesta ja vaikutuksesta arvon muodostukseen pitää antaa tarkemmin eriteltyä tietoa. Toimintoarviointi voidaan antaa kahdella eri tavalla, kirjallisena tai taulukon muodossa. Kirjallista selostusta pidetään kuitenkin suositeltavana tapana, näin toimintojen taloudellinen merkitys voidaan antaa yksityiskohtaisemmin. Jos toiminnot päätetään kuvata taulukon muodossa, on lisäksi hyvä antaa tarkempi kirjallinen selvitys taulukon tiedoista. (Laaksonen ym. 2007, 23.)

OECD antaa ohjeita siitä mitä esimerkkiluettelossa voi olla. Katettavat aihealueet ovat seuraavat: suunnittelu, valmistus, kokoonpano, tutkimus- ja kehitystoiminta, huolto, ostotoiminta, jakelu, markkinointi, mainonta, kuljetus, rahoitus ja johtaminen. Esimerkkiluettelo ei ole tyhjentävä koska lisäksi toimintoja voivat olla myös laadunvalvonta, pakkaus, varastointi, tukkumyynti, vähittäismyynti asiakaspalvelu ja hallinto. (Laaksonen ym. 2007, 23.)

Tarkoituksena on selvittää mikä on dokumentoivan yhtiön rooli osana koko konsernin liiketoimintoja. Dokumentoiva yhtiö tekee selvityksen omista tehtävistään sekä konsernin muiden yritysten tehtävistä osana konsernin sisäistä liiketoimea. Esimerkkinä toimivat myyntiyhtiö sekä valmistusyhtiö. Mikäli siirtohintaa koskee näiden kahden välistä liiketoimea, tulee esimerkiksi myyntiprosessia pilkkoa eri vaiheisiin ja antaa selvitys siitä kumpi konserniyhtiö on vastuussa eri vaiheista. Vaihteita ovat esimerkiksi markkina-alueen valinta, markkinatutkimus tuolla alueella, asiakkaiden kartoitus, asiakaskontaktit, asiakassuhteet, markkinointi, mainonta, messut sekä tapahtumat, tarjousten tekeminen asiakkaille, toimitusehdot, kauppasopimuksen laatiminen asiakkaan kanssa, asiakaslaskutus sekä jälkimarkkinointi. Vastuu erivaiheista määrittyy valitun liiketoimintamallin mukaisesti, eli sen mukaan onko dokumentoiva yhtiö esimerkiksi jakelija vai agentti. (Jaakkola ym. 2012, 101.)

5.5.2 Omaisuuden käyttö

Toimintoarvioinnissa tulee myös selvittää käytetyn omaisuuden merkitys. Käytetty omaisuus on ilmoitettava ja sen käyttötapa on analysoitava. Käytetyn omaisuuden luonne riippuu liiketoiminnasta. Toisissa tapauksissa aineettoman omaisuuden käyttö on merkittävää, kun taas toisissa liiketoimissa korostuu tehtaiden, koneiden ja aineellisten omaisuuksien merkitys. Arvioinnissa tulee selvittää kenen hallussa on liiketoimin-

nan tuloa tuottava arvokas omaisuus, eriteltävä käytettävä omaisuus osapuolten välillä sekä sen vaikutus tulonmuodostumiseen. Omaisuus voi mahdollisesti olla myös jonkin kolmannen konserniyhtiön hallussa. Luettelon omaisuuksista ei tarvitse olla tyhjentävä, se on riittävä kun taloudellisesti merkittävissä toiminnoissa käytettävä omaisuus on eritelty ja sen vaikutukset on selostettu lyhyesti. Tärkeintä on että omaisuuden luonne ja vaikutus on selostettu ymmärrettävästi. (Laaksonen ym. 2007, 23-24.)

Omaisuuksien arvioinnissa pitää ottaa huomioon omaisuuden ikä, markkina-arvo ja sijainti. Omaisuuden luetteloinnissa kannattaa kiinnittää erityistä huomiota aineettomaan omaisuuteen. Aineetonta omaisuutta on monenlaista ja niitä selvittäessä kannattaa olla tarkkana. Selkeitä aineetonta omaisuutta ovat esimerkiksi patentit, tavaramerkit ja mallistot. Yrityksillä on kuitenkin monesti myös sellaista aineetonta omaisuutta joka ei ole taseessa, rekisteröitävissä tai siirrettävissä. Aineettomaksi omaisuudeksi luetaan myös osaaminen, teknologia, tuotantoverkostot, asiakasluettelot, jakelukanavat ja muut vastaavanlaiset omaisuuserät. Myös OECD:n mukaan aineeton omaisuus on merkittävin siirtohintaan vaikuttava omaisuuserä. (Jaakkola ym. 2012, 102-103.)

Esimerkiksi myyntiyhtiön käyttäessä yhteistä tavaramerkkiä, joka on toisen etuyhteysosapuolen luoma, ei myyntiyhtiölle tule itse luotua markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta. Myyntiyhtiö voi kuitenkin luoda markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta omilla merkittävillä markkinointipanostuksilla, joita etuyhteyssuhteen toinen osapuoli ei korvaa. (Laaksonen ym. 2007, 24.)

5.5.3 Riskit

Etuyhteystoimien osapuolien kantamat riskit tulee kuvata toimintoarvioinnissa. Riskit voidaan osoittaa muun muassa erilaisten sopimusten ehdoilla. Osapuolten kantamat riskit voivat kuitenkin poiketa näistä ehdoista. Tarkoituksena on määritellä riskit, joita osapuolet kantavat liiketapahtumiin liittyen. Suuremman riskin kantava osapuoli useimmiten haluaa suuremman osan kokonaistuotosta joka konsernille syntyy etuyhteyksliiketoimesta. Arvioinnissa tulee esittää myös liiketaloudelliset perustelut sille, jos toinen konserniyhtiö kantaa dokumentin tekijän olennaiset riskit. (Jaakkola ym. 2012, 102.)

OECD:n ohjeiden mukaan riskejä ovat esimerkiksi markkinariski, tutkimus- ja kehitystoiminnan riski, rahoitusriski ja luottoriski. Riskien luetteloiminen vaikuttaa osaltaan hinnan muodostumiseen, koska avoimilla markkinoilla suurempi riskin otto tarkoittaa

suurempaa tuotto-odotusta. Esimerkiksi markkinariskin kantava yritys ottaa vastuun siitä, että tuotteita ja/tai palveluita ei pystytä myymään voitolla, tai niitä ei myydä ollenkaan. Tähän vaikuttavat muun muassa markkina-aseman muuttuminen tai lisääntynyt kilpailu markkinoilla. Varastoriskin kantava yritys on vastuussa varastointiin liittyvästä tappioriskistä, mikä voi johtua esimerkiksi tavarantoimituksen viivästymisestä, rikkoutumisesta tai vanhentumisesta. (Laaksonen ym. 2007, 25.)

Verottajan muistion mukaan riskiarvioinnin apuvälineenä voidaan käyttää kirjanpitolain mukaisen toimintakertomuksen riski osiota. Kuvauksia löytyy esimerkkejä muun muassa strategisista riskeistä, operatiivisista riskeistä, rahoitusriskeistä sekä vahinkoriskeistä.

5.5.4 Muutokset

Arvioinnissa tulee huomioida myös omaisuudessa ja riskeissä tapahtuneet muutokset. Muutoksia tulee esimerkiksi silloin kuin konserni uudelleen järjestää liiketoimintaansa. Muutosten myötä esimerkiksi riskit, omaisuuserät tai toiminnot voivat siirtyä toiselle etuyhteysosapuolelle. Tästä syystä myös siirtohinnoittelu voi muuttua, koska korvaukseen vaikuttavat tekijät eivät ole enää samat. (Laaksonen ym. 2007, 25.)

Kaikista olennaisinta muutoksessa on se, että sillä on vaikutusta yrityksen toimintoihin. Muutoksia kuvatessa pitää kuvata toimintoarviointi ennen muutosta ja muutoksen jälkeen. Myöhemmin dokumentoinnissa siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta koskevassa kohdassa esitetään laskelma siirtyvistä toiminnoista aiheutuvien korvausten muodostamisesta. (Laaksonen ym. 2007, 25.)

5.5.5 Vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät

Toimintoarvioinnissa tulee esittää myös muut vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät. Vaikka näitä on selvitetty jo dokumentoinnin aikaisemmissa vaiheissa, on niitä hyvä tuoda vielä yksityiskohtaisemmin esille dokumentoinnin tässä kohdassa. (Laaksonen ym. 2007, 26.)

Vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä ovat muun muassa omaisuuden tai palveluiden ominaisuudet, taloudelliset olosuhteet sekä liiketoimintastrategiat. Näitä tekijöitä tulee arvioida dokumentoivan yrityksen etuyhteystoimien näkökulmasta, kuin myös vertailukohteen näkökulmasta. (Laaksonen ym. 2007, 26.)

5.5.6 Osapuolten luokittelu

Tehdyn toimintoarvioinnin pohjalta voidaan tehdä etuyhteysosapuolien luokittelu, jossa osapuolet jaotellaan suoritettujen toimintojen mukaisiin ryhmiin. Luokittelu on siirtohinnoittelun apuväline, minkä tarkoituksena on helpottaa etuyhteystoimien siirtohinnoittelun hahmottamista. Luokittelulla ei muuten ole varsinaista merkitystä. Luokituksia voivat olla valmistaja, jakelija sekä palvelun tuottaja. Nämä pääluokat voidaan jakaa vielä alaluokkiin. (Laaksonen ym. 2007, 27 - 28.)

Valmistajat voidaan jakaa vielä esimerkiksi täyden riskin valmistajiin ja sopimusvalmistajiin. Myös muut luokat voidaan jakaa esimerkiksi ottamiensa riskien mukaan alaluokkiin. Luokittelujen tulee vastata toimintoja ja osapuolten luokittelu ei ole pakollinen osa toimintoarviointia. Luokittelulla ei voi korvata toimintoarviointia. Huolellisesti luotu toimintoarviointi auttaa vertaamaan etuyhteystoimea riippumattomaan liiketoimeen. (Laaksonen ym. 2007, 27 - 28.)

5.5.7 Testattava osapuoli

Toimintoarvioinnissa määritetään myös toiminto- ja siirtohintanalyysissä kuvattu osapuoli. Testattava osapuoli on yleisesti ottaen se, jonka toiminnot ovat yksinkertaisempia ja jolla ei ole hallussaan arvokasta aineetonta omaisuutta tai muita ainutlaatuisia omaisuuksia. Tälle osapuolelle on helpompaa löytää vertailukelpoisia liiketoimia. (Laaksonen ym. 2007, 28.)

Toimeksiantajayrityksen tilanteessa toimeksiantajayritys on selkeästi testattava osapuoli, koska toimeksiantaja yritys on myyjäyritys ja etuyhteystoimien toiset osapuolet ovat valmistusyrityksiä sekä konserniyrityksiä, joilla on aineettomia oikeuksia ja ainutlaatuisia omaisuuksia. Tässä tapauksessa testattavana olevasta myyjäyrityksestä selvitetään toiminnot, omaisuudet ja riskit ja vertailuarvioinnissa vertaillaan tätä osapuolta riippumattomiin myyjäyrityksiin.

Toimintoarvio tehdään kuitenkin molemmista osapuolista, jotta voidaan hahmottaa liiketoimien sisällöt. Käytännössä testattava osapuoli pystytään valitsemaan vasta kun kummankin osapuolen toiminnoista ja riskeistä on riittävästi tietoa. Myös siirtohinnoittelumenetelmä ja vertailukohteet valitaan vasta kun on riittävästi tietoa eri osapuolien liiketoiminnoista. (Laaksonen ym. 2007, 28.)

Toimintoarvioinnin voi tehdä muun muassa seuraavanlaisesti:

Valmistus

Toiminnot: raaka-aineiden hankinta, komponenttien hankinta, valmistus, kokoonpano, pakkaus, laadunvalvonta;

Omaisuus: patentti, lisenssi, tuotanto-osaaminen, tavaramerkki, koneet, tuotantolaitokset, kiinteistöt;

Riskit: investointiriski, kapasiteettiriski, markkinariski, ympäristöriski, laaturiski, tuotevastuu, luottoriski, viranomaisten sääntely (Laaksonen ym. 2007, 29.)

Tämä on veroviranomaisen muistion antama esimerkki siitä, minkälaisiin tietoihin toimintoarvioinnin voi perustaa. Annettavat tiedot määräytyvät aina yrityksen liiketoimien mukaan.

5.6 Vertailuarviointi

Vertailuarviointi on yksi tärkeimmistä dokumentin kohdista. Vertailuarvioinnin tarkoituksena on verrata etuyhteysliiketoimea riippumattomien osapuolien samanlaisissa olosuhteissa tekemiin liiketoimiin. Tarkoituksena on käsitellä etuyhteystoimia ja riippumattomia liiketoimia. Arviointi suoritetaan vertailuryhmän tilinpäätöstietojen pohjalta. Markkinaehtoisuutta arvioidaan tietyllä ajanjaksolla laskettuihin taloudellisiin tunnuslukuihin. (Jaakkola ym. 2012, 103.)

Ensisijaisesti voidaan keskittyä etuyhteystoimiin joilla on oleellinen taloudellinen merkitys. Tämänlainen liiketoimi on määrältään arvokas, uusi, monimutkainen tai muuttuvissa olosuhteissa tehty liiketoimi. Tapauskohittaiset asiat ratkaisevat viime kädessä sen, mikä on merkittävä liiketoimi. Kevyempi arviointi voidaan tehdä liiketoimista, jotka ovat jo vakiintuneita tai arvoltaan pieniä. Vakiintunut liiketoimi on sellainen, jossa ei ole tapahtunut muutoksia edellisiin vuosiin verrattuna. Näiden liiketoimien osalta voidaan käyttää edellisen vuoden vertailutietoja. Vakiintuneiden liiketoimien verrokkeja tulee kuitenkin aika ajoin tarkastaa, mutta niitä ei tarvitse päivittää joka vuosi. (Laaksonen ym. 2007, 30.)

Arvioinnin tekeminen aloitetaan etsimällä vertailukohteet, jonka jälkeen vielä varmistetaan kohteiden sopivuus vertailuun. Vertailua voidaan suorittaa sisäisellä tai ulkoisella verrokillä. Ensisijaisesti pyritään käyttämään sisäistä verrokkia. Sisäinen verrokki on

verovelvollisen ja ulkopuolisen osapuolen tekemä liiketoimi, joka on tehty samanlaisissa olosuhteissa kuin etuyhteystoimi. Tämän toimen mahdollinen samankaltaisuus on helpompi todeta kuin ulkopuolisen verrokin samankaltaisuus. Tieto on myös helpommin saatavilla kuin ulkoisesta verrokista. Sisäistä verrokkia käyttäessä tulee huomioida muutamia seikkoja. Tämänlaisia seikkoja ovat esimerkiksi myyntimäärien suuret erot, erilaiset markkina-alueet ja olosuhteet tai erilainen asema jakeluketjussa. Tietoa voidaan käyttää, jos epäkohdat voidaan luotettavasti oikaista. (Laaksonen ym. 2007, 31.)

Arvioinnissa esitetään tietoja vertailukohteista, joskus kuitenkin vertailukohteiden hakeminen ja löytäminen on haasteellista. Vertailuarviointia ei tarvitse esittää, jos vertailukohteita ei ole, tai se vaatisi kovia kustannuksia verovelvolliselta. Vertailukohteiden pois jättäminen perustuu verovelvollisen omaan henkilökohtaiseen päätökseen. Yritys voi todeta, että vertailukohteita ei löydy tai niiden hankkiminen tulisi liian kalliiksi. Tässä tapauksessa dokumentointiin ei laiteta vertailuarviointia. Vertailuarvioinnin pois jättäminen tulee kuitenkin perustella, joten joka tapauksessa dokumentoinnissa on joko vertailuarviointi, tai perustelu sen pois jättämiselle. (Laaksonen ym. 2007, 32.)

Hallituksen esityksessä Hallituksen esityksessä 107/2006 todetaan kuitenkin että vertailuarviointi on oleellinen osa markkinaehtoisen hinnan toteamista ja sen pois jättäminen voi vaikuttaa dokumentaation verokohteluun. Vertailukohteen pois jättämistä ei luokitella olennaiseksi virheeksi tai vaillinaisuudeksi, joten sen puuttumisesta ei määrittä ylimääräisiä veronkorotuksia.

Vertailukohteita etsiessä on hyvä aloittaa sisäisten vertailukohteiden etsimisellä. Jos sisäistä verrokkia ei löydy, voidaan ulkoisia verrokkeja etsiä eri lähteistä. Ulkoisia verrokkeja voi hakea esimerkiksi erilaisista kaupallisista tietokannoista, yritysten omista tietokannoista tai julkisista tiedoista. Vertailtavat tiedot eivät saa olla salaisia, koska kaikilla osapuolilla pitää olla käytettävissä samat tiedot. Yleisimmin käytettyjä ovat maksulliset tietokannat joihin on koottu julkisia tietoja eri yrityksistä. Tämän kaltaiset tietokannat ovat kalliita ja siksi niiden käyttämistä ei voida pitää pakollisena. Tietokantoja käyttäessä, on hyvä muistaa tarkastaa tietojen paikkaansa pitävyys, ja useamman kuin yhden tietokannan käyttäminen on suositeltavaa. Vertailutietoa voi olla myös yrityksen itse kehittämissä tietokannoissa ja niitä voi käyttää, jos antaa veronviranomaiselle pääsyn tietoihin. (Laaksonen ym. 2007, 32.)

Hakualueena on yleensä testattavan osapuolen markkina-alue eli käytännössä testattavan osapuolen sijaintivaltio. Joskus hakualuetta voidaan laajentaa Euroopan tietokantoihin missä osapuolten markkinaolosuhteet ja kulurakenne ovat vastaavia. Vertailukohteita tuleekin arvioida tapauskohtaisesti. Tilanteessa jossa verovelvolliselle ei löydy Suomalaisia vertailukohteita, voidaan niitä hakea ensisijaisesti Pohjoismaista. Hakua voidaan tarvittaessa myös laajentaa. Tärkeintä on kuitenkin se, että olosuhteet ovat riittävän samankaltaiset. Yleisesti vertailukohteet haetaan samalta toimialalta. Tarpeen vaatiessa niitä voidaan hakea myös muilta toimialoilta. Luonteeltaan niiden pitäisi kuitenkin olla lähellä omaa toimialaa, jotta mahdolliset erot on helpompi oikaista. (Laaksonen ym. 2007, 33.)

Yleisiä vertailukohteen hakukriteereitä ovat toiminnot, omaisuus, riskit, tuotteet, palvelut, kokoluokka ja olosuhteet. Vertailukohteeksi ei oteta yritystä, joka on juuri aloittanut toimintansa, ollut tappiollinen useampana vuotena putkeen tai jonka tappiot yhtenä vuonna ovat johtuneet esimerkiksi selvitystilasta. Vertailukohdehaku tulee dokumentoida ja perustella huolellisesti, jotta tarvittaessa haku pystytään toistamaan. Vertailukohteet voivat olla myös yleisesti tiedossa olevia. Tiedossa olevia ovat muun muassa tiedetyt kilpailijat. (Laaksonen ym. 2007, 34.)

Vertailuarvioinnin tekeminen on haasteellista ja monesti tiedot voivat olla puutteellisia. Vertailuarviointi voidaan silti tehdä, vaikka tiedon määrä vaikuttaa tietenkin vertailun tasoon. Tiedon puutteellisuus ei saa olennaisesti vaikuttaa vertailukelpoisuuteen.

Markkinaehtoinen hinta voi olla yksi ainoa hinta tai vaihtoehtoisesti hinnan vaihteluväli. Vaihteluvälin eri pisteet ovat kaikki markkinaehtoperiaatteen mukaisia. OECD:n mukaan vaihteluvälin mediaani on luotettavin kohta vaihteluvälillä. Luotettavin kohta voi olla muukin kuin mediaani, jos se pystytään aineistosta osoittamaan. Tilastollisilla menetelmillä pystytään lisäämään vaihteluvälin luotettavuutta. Vaihteluväliä voidaan kaaventaa tilastollisella menetelmällä nimeltään kvartiiliväli. Tämä tarkoittaa sitä, että poistetaan aineistosta alin 25 prosenttia eli alakvartiili ja ylin 25 prosenttia eli yläkvartiili, vertailutietojen määrästä. Kvartiilivälillä tarkoitetaan ylä- ja alakvartiilin väliin jäävää erotusta ja tälle alueelle sijoittuu 50% havaintoarvoista. Laskennassa voidaan käyttää myös muita tilastollisia menetelmiä lisäämään luotettavuutta. Valitun menetelmän tulee kuitenkin sopia tapauksen olosuhteisiin. (Laaksonen ym. 2007, 35.)

5.7 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Työni luvussa kolme kävimme läpi erilaiset siirtohinnoittelumenetelmät. Kävin läpi sen että menetelmistä markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä sekä kustannusvoittolisämenetelmä ovat perinteisiä menetelmiä ja helpoin tapa varmistaa hinnan markkinaehtoisuus. Nämä kolme tapaa ovat suositelluimmat, kun siirtohinnoittelun menetelmää valitaan. Tässä luvussa käymme läpi dokumentoinnin kohdan, jossa selvitetään siirtohinnoittelumenetelmän valintaa sekä sen soveltamista.

Tärkeintä on perustella menetelmän valinta ja siihen johtaneet tekijät. Verottajan muistiossa suositellaan, että siirtohinnoittelumenetelmä valittaisiin dokumentin viimeisenä vaiheena. Tämä johtuu siitä, että menetelmän valinta on haasteellista ja dokumentoinnin tässä vaiheessa siihen olisi olemassa kaikki tarvittava tieto. Tämä toteutuu kuitenkin vain silloin, kun dokumentointi tehdään ennen verovuotta tai verovuoden aikana. Kyseistä tapaa ei voida soveltaa, jos dokumentointi tehdään kokonaisuudessaan vasta verovuoden jälkeen. (Laaksonen ym. 2007, 38.)

Tärkeintä on kertoa, mitä siirtohinnoittelumenetelmää on käytetty erilaisissa liiketoimissa ja miten sitä on sovellettu. Menetelmän soveltamisen läpi käyminen on todiste siitä, että menetelmän myötä on päädytty markkinaehtoiseen hintaan. Tämä tarkoittaa käytännössä laskelmaa soveltamisesta. Laskelma voi olla esimerkiksi arvioitavan yhtiön tuloslaskelma tai muukin laskelma, jos tuloslaskelmasta ei saada riittäviä tietoja. (Laaksonen ym. 2007, 38.)

5.8 Dokumentissa yleisesti huomioitavia asioita

Loppuun halusin ottaa vielä muutamia yleisesti huomioitavia seikkoja dokumentoinnista. Dokumentointi on esitettävä veroviranomaisen kehotuksesta 60 päivän kuluessa. Edellisen verovuoden dokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kulluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta ja pyynnöstä määräaikoja voidaan pidentää. Pidennyksen pyytäminen pitää pystyä perustelemaan veroviranomaisille ja pyydetty pidennys on yleensä pari viikkoa. Perusteluna voi toimia esimerkiksi se että liiketoimet ovat hyvin monimutkaisia. Dokumentointia voidaan säilyttää paperisena, sähköisesti tai muulla tavalla. (Laaksonen ym. 2007, 39.) Mielestäni dokumentointi on helppointa säilyttää sähköisesti tai paperilla. Verottajankaan muistiossa ei ollut tarkemmin avattu sitä, että mikä tämä muu tapa voisi olla.

Vuoden 2007 alusta dokumentoinnin laiminlyönnistä lisättiin oma pykälänsä. VML:n 32§ 4. momentin mukaan voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus. Veronkorotukseen voi johtaa se, että dokumentointia ei esitetä määräajassa, tai jos dokumentointi, tai lisäselvitys esitetään oleellisesti vaillinaisena tai virheellisenä. Huomioitavaa veronkorotuksessa on se, että korotus voidaan määrätä vaikka siirtohinnoittelu lopulta osoittautuisi markkinaehtoiseksi. Veronkorotus voidaan määrätä myös erikseen kustakin dokumentointia koskevasta rikkomuksesta. (Laaksonen ym. 2007, 42.)

6 Ohjeistus toimeksiantajayritykselle

6.1 Toimeksiantajan dokumentointi ja kehitysehdotukset dokumentointiin

Toimeksiantajan dokumentoinnista puuttuu tällä hetkellä selkeä järjestys ja dokumentointia on useammassa paikassa. Osa dokumenteista on paperimuodossa ja osa tiedostoina tietokoneella, osa materiaalista tietokoneella ja paperisena ovat samoja. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin yksi vaatimus on selkeys ja se, että yritetään muistaa myös lukijan näkökulma asiaan (ks. luku 5.2). Tästä syystä dokumentoinnin lukeminen voi olla hankalaa.

Dokumentointi kaipaakaan tällä hetkellä selkeämpää linjaa sekä täydennystä. Toimeksiantajayrityksessä dokumentointi tehdään konsernin avustuksella. Tästä voi johtua myös se, että dokumentointi ei tällä hetkellä ole sujuvasti etenevä kokonaisuus. Osa syynä on varmasti myös se, että toimeksiantajayrityksessä ei ole nimettyä henkilöä dokumentoinnin tekemistä varten, vaan sitä on tehty useamman työntekijän toimesta. Toimeksiantaja yrityksessä tulisi nimetä yksi henkilö, joka toimii hankkeen vastaavana. Osa työntekijöistä, jotka tekevät dokumenttia työskentelevät konsernin Saksan toimipisteessä ja osa Suomessa. Yhteistyö ulkomaalaisten työntekijöiden kanssa on tärkeää dokumentoinnin onnistumisen ja oikeellisuuden kannalta, koska kuten on todettu aikaisemmin, dokumentoinnin tulee kattaa myös etuyhteystoimien selvitys muiden konsernin yritysten kanssa.

Konsernin Kanadan toimipisteelle tehty siirtohinnoittelun dokumentointi on hyvä esimerkki selkeästi etenevästä dokumentoinnista. Tämä dokumentointi on tehty toimipisteelle KPMG:n toimesta. Uskon, että Suomen toimipisteessä pystytään ottamaan mallia

kyseisen dokumentoinnin rakenteesta. Toimeksiantajan nykyinen dokumentointi on englanninkielinen, tämä on loogista, koska dokumentointiin saadaan konsernin avustusta.

Liiketoiminnan kuvaukseen on olemassa kohtuullisesti materiaalia. Materiaalit ovat laajoja ja kaipaavat rajausta. Nykyään liiketoiminnan kuvaus osiossa on materiaalia, jotka voidaan luokitella lehdistötiedotteiksi ja markkinointimateriaaliksi. Tämän sijaan pitäisi itse kirjoittaa dokumenttimainen kuvaus liiketoiminnasta. Siirtohinnoittelun dokumentointiin kuuluu selvittää markkinatilanteita, markkinatilanteesta voisi olla enemmän materiaalia, aineettomien omaisuuksien käytön kuvaus sekä selkeä kuvaus liiketoimintastrategiasta. Dokumentoinnissa on kuvattu kaikki mahdolliset konsernin yritykset, vaikka toimeksiantajayrityksellä ei ole kaikkien kanssa liiketoimia. Selkeyden vuoksi olisi hyvä luetella vain yritykset, joiden kanssa on tosiasiallisia liiketoimia (ks. luku 5.2). Selkein kehittämisen tarve tässä kohdassa on dokumentoinnin selkeyttäminen. Tausta materiaalia on hyvin ja sitä hyväksi käyttämällä voi kirjoittaa selkeästi etenevän kuvauksen liiketoiminnasta.

Etuyhteyssuhteiden kuvausta ei ole dokumentoinnissa nykyisin. Mallia voi ottaa esimerkiksi Kanadan toimipisteen dokumentoinnista, jossa on kuvattu eri etuyhteystoimien näkökulmastaan. Tämä on tärkeä osa dokumentointia ja tämä yrityksen täytyy tehdä, jotta dokumentoinnin vaatimukset täyttyvät, dokumentissa tulisi esittää etuyhteyssuhteyden nimi, tunnistetiedot, kotipaikka ja etuyhteyden peruste. Myös organisaatiokaavio tai rakennekuvaus tulisi liittää osaksi dokumentointia.

Tietoa etuyhteyssuhteesta tehdyistä liiketoimista ei ole, tähän kohtaa Kanadan dokumentoinnista löytyy kohta, jossa on selkeä taulukkomuotoinen selvitys rahamääräisistä liiketoimista eri yhtiön yritysten kanssa. Liiketoimia voisi esittää vaikka taulukon avulla, johon liiketoimet merkataan esimerkiksi pääluokittain. Tässä yhteydessä tulisi tuoda esille myös yhteys muihin etuyhteysliiketoimiin. Yrityksen sopimukset ovat osana dokumentointia, tämä ei kuitenkaan riitä kertomaan etuyhteystoimista yritysten välillä, vaan sopimuksiin tulee viitata rahamääräisten liiketoimintojen yhteydessä.

Toimintoarviointi on yksi tärkeimmistä dokumentoinnin osista, ja sitä ei tällä hetkellä ole. Keskeisimmät toiminnot tulee kuvata tarkemmin, kun taas toiminnot, joilla ei ole niin suurta merkitystä, voidaan kuvata yleisemmällä tasolla. Katettavat aihealueet löytyvät ohjeistuksestani yritykselle ja myös opinnäytetyöni luvusta 5.5 Toimintoarviointi.

Toimintoarvioinnin tekemistä keventää hieman se, että kaikkia toimintoja ei tarvitse kuvata samalla tasolla. Keskeisimmät toiminnot pitää kuvata tarkemmin. Taloudellisesti vähemmän merkittävät toiminnot voidaan luetella yleisemmällä tasolla. (ks. luku 5.5.1)

Toimeksiantajalle suosittelen taulukkomuotoista esittämistä ja lisätietojen antamista selostuksen muodossa. Työni sivulla 28 on kerrottu kuinka eri vaiheet pilkotaan osiin ja arvioidaan omaa osuutta konsernin toiminnoissa. Myös omaisuuden käyttö ja riskit tulee käydä läpi tässä osiossa. Verottajan muistiossa on mielestäni hyvä esimerkki siitä kuinka tämä kaikki voidaan tehdä. Tätä voi muokata vielä muotoon, jossa on erikseen määriteltä kummalla osapuolella riski, omaisuus ja toiminnot ovat eri vaiheissa. (ks. luku 5.5.7.)

Varsinaista vertailuarviointia ei ole. Tällainen tulisi tehdä, tai vaihtoehtoisesti perustella se, että sitä ei ole tehty. Vertailuarviointiin liittyen on olemassa laskelmia siitä miten hinta toimeksiantajalle rakentuu. Nämä on tehty konserniyhtiön puolesta. Toimeksiantajayrityksessä käytetään markkinahintavertailumenetelmää. Tämän menetelmän kanssa tulee olla tarkkana, koska eri maissa on voi olla erilainen tapa tämän menetelmän käyttämiseen. (Jaakkola ym. 2012, 73.)

Dokumentoinnista puuttuu tällä hetkellä kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen valintaan johtaneesta prosessista. Tähän tarvitaan myös konserniyhtiön apua, koska menetelmän valinta ja soveltaminen on valittu heidän puoleltaan.

Toimeksiantajan dokumentoinnissa on paljon kehittämistarpeita ja dokumentoinnissa ei ole vaadittuja asioita. Materiaalia dokumentoinnin kehittämistä varten on olemassa hyvin. Toimeksiantaja yrityksen olisi hyvä aloittaa dokumentoinnin kehittäminen mahdollisimman pian, ajan sallimissa puitteissa, koska tehtävää on paljon. Dokumentointia on tärkeää kehittää, koska pelkästään vaillinaisen ja puutteellisen dokumentaatio voi johtaa veronkorotuksiin. Hyvää nykyisessä dokumentaatiossa on se, että sopimukset ovat liitteenä, materiaalia on olemassa dokumentaation kehittämiseen sekä laskelmat muodostuvasta hinnasta ovat olemassa. Hinnan laskennan osalta kannattaa olla yhteydessä konserniyhtiöön, ja kysyä miten markkinahintavertailumenetelmän vaatimukset täytyvät heidän näkökulmastaan. Näin voidaan arvioida sitä, että ovatko menetelmän vaatimukset Suomessa samat kuin heillä.

Uskon että dokumentoinnin kehittämistä helpottaa myös se, että mallina on olemassa konsernin Kanadan toimipisteen dokumentointi, jota osaltaan voidaan käyttää hyödyksi sekä mallina oman dokumentoinnin tekemiseen.

6.2 Ohjeistukseni toimeksiantajayritykselle

Tekemäni ohjeistus toimeksiantajalle koostuu hyvin pitkälle opinnäytetyöni luvusta 5 ja 6.1. Luvussa 5 on käyty läpi se mikä on dokumentoinnin vaatimus Suomessa ja luvussa 6.1 se, mitä dokumentoinnissa tulisi kehittää. Ohjeistukseni tein toimeksiantajayrityksen raportointipohjalle, jota käytetään yleisesti myös muihin ohjeistuksiin. Tarkoituksena on säilyttää ohjeistusta sähköisenä, jolloin sitä voi helposti päivittää myöhemmin. Ohjeistus on Word – tiedosto, ja tämä tietenkin tekee ohjeistuksesta helposti muokattavan ja tulostettavan. Opinnäytetyöni teorian osuus on pitkä senkin vuoksi, että halusin työn antavan jotain myös lukijalle, joka ei näe varsinaista ohjeistusta toimeksiantajalle, koska ohjeistus ei ole lopullisen opinnäytetyön liitteenä. Toimeksiantajan ohjeistuksessa olen antanut muutamia vinkkejä, jotka on ajateltu vain toimeksiantajalle ja jotka ovat vain sen liiketoimintoihin liittyviä.

Ohjeistuksessa olen myös suositellut kirjallisuutta ja esimerkiksi verottajan muistiota vielä tarkempien tietojen saamiseksi. Kaikkea on mahdotonta laittaa ohjeistukseen, koska muuten se paisusi liian pitkäksi ja liian paljon muista lähteistä lainatuksi. Olen pyrkinyt siihen, että ohjeistus antaisi toimeksiantajalle selkeän ja tiiviin kuvan siitä mitä dokumentoinnilta vaaditaan. Kirjallisuudeksi suosittelin KPMG:n Siirtohinnoittelu käytännössä - kirjaa, koska siitä löytyy hyvin paljon tietoa ja apuja erilaisiin tilanteisiin. Ohjeistukseni on tarkoitus toimia tietynlaisena innoittajana, siitä mistä lähteä liikkeelle. Uskon, että ohjeistuksen pohjalta saa tehtyä dokumentoinnin kehikon tavallaan kuin puunrungon, johon voi sitten lisätiedolla tehdä lisää oksia. Syventäviä tietoja voi hakea kirjallisuudesta. Tästä syystä olen suositellut kirjallisuutta ja koen, että se on hyvä osa ohjeistusta. Lisätiedon etsimiseen voi muuten mennä turhaa aikaa ja vaivaa.

Joissakin dokumentoinnin kohdissa annetaan tekijälle vaihtoehtoja esimerkiksi taulukkomuotoisesta esittämisestä tai luettelomuodosta. Nämä ovat sellaisia asioita, jotka muokkautuvat lopullisen dokumentoinnin tekijän käsissä.

Projektin alkuvaiheessa kävin keskustelun henkilön kanssa, joka avustaa konsernissa, joitakin yksiköitä tekemään siirtohinnoittelun dokumentointia. Häneltä sainkin avukseni

Kanadan toimipisteeseen tehdyn dokumentoinnin, jonka uskon toimivan hyvänä pohjana myös toimeksiantajan dokumentoinnille. Tästä on ollut minulle henkilökohtaisesti suurin apu hahmottamaan se, kuinka siirtohinnoittelun dokumentoinnin voisi tehdä. Se mikä minut yllätti tuossa valmiissa dokumentissa, oli se, että dokumentti on yhtenäinen ja muoto muistuttaa esimerkiksi opinnäytetyön rakennetta. Dokumentti on rakennettu yhtenäiseksi raportiksi, jossa on otsikoinnit ja käsitteistöt. Liitteenä ovat sopimukset, tilinpäätökset ja muut tarpeelliset dokumentoinnit.

Työni osana en tehnyt yritykselle siirtohinnoittelun dokumentoinnin päivitystä, vaan vain ohjeistuksen. Päivitys olisi ollut niin laaja työ, ettei se olisi ollut ajallisesti järkevää. Tästä syystä ohjeistukseni pohjautuu pitkälle samaan teorialietoon, jota opinnäytetyössä on esitetty.

Koen että tämä ohjeistus on hyvä apu dokumentointia päivittäessä. Suurimman työn ohjeistuksesta olen tehnyt opinnäytetyöni teoriaosuuden 5. lukuun, jossa olen käynyt läpi dokumentoinnin vaatimukset. Tässä osiossa tutkin sen mikä on oleellista dokumentoinnissa ja kertonut omin sanoin sen mitä dokumentoinnilta vaaditaan. Tämän takia pohdinkin vielä ihan lopuksi että olisiko kvalitatiivinen tutkimus ollut sopivampi tutkimusmuoto työlleni. Ohjeistukseni pohjalta toimeksiantajayritys pystyy rakentamaan päivitetyn dokumentoinnin itselleen.

6.3 Ohjeistuksen onnistuminen toimeksiantajan näkökulmasta

Ohjeistukseni on suunnattu toimeksiantajan talousosastolle apuvälineeksi siirtohinnoittelun dokumentoinnin päivittämiseksi. Toimitin ohjeistuksen sekä opinnäytetyön toimeksiantajan talouspäälikölle ja kirjanpitäjälle. He kävivät läpi ohjeistuksen ja kertoivat omat mielipiteensä siitä. Talouspäälikkö oli myös työni arvioija toimeksiantajan puolelta. Opinnäytetyöni on myös osana ohjeistusta ja toimeksiantajan käytettävissä ohjeistuksen tukena.

Ohjeistus otettiin vastaan hyvin ja palaute siitä oli positiivista. Ohjeistuksen koettiin autavan nykyistä tilannetta ja siirtohinnoittelun dokumentoinnin päivittäminen aloitetaan mahdollisimman pian. Päivitetty dokumentaatio tehdään englanninkielellä, koska toimeksiantaja on osa kansainvälistä konsernia. Näin on helpompaa kommunikoida yrityksen muihin yksiköiden liittyen dokumentointiin. Näin dokumentaatio voidaan myös tarkastaa konsernin puolesta. Ohjeistuksessani toimeksiantajan puolella eniten mietin-

tää aiheutti toimintoarviointi, josta olin tehnyt toimeksiantajalle lyhyen esimerkin, kävimme läpi vielä sen miten toimintoarviointi täytetään mahdollisimman hyvin ja selvensin esimerkkiäni.

Tavoitteenani työssä oli saada toimeksiantajalle toimiva ohjeistus perustuen teoriaan, jota olen käyttänyt. Toimeksiantajan puolelta saadusta palautteesta kävi ilmi, että olin onnistunut tavoitteessani.

7 Opinnäytetyön arviointi

Työni tavoitteena oli siirtohinnoittelun dokumentoinnista kertominen ja siitä ohjeistuksen tekeminen toimeksiantajayritykselle. Mielestäni onnistuin tavoitteissani. Halusin kertoa siirtohinnoittelusta ymmärrettävästi ja niin, että työni toimii myös itsenäisenä osana ilman toiminnallisen osuuden ohjeistusta. Näin työni lopussa pohdin kuitenkin sitä, olisiko ollut järkevämpää käyttää työssäni kvalitatiivista tutkimusmenetelmää toiminnallisen sijasta. Tällöin työni olisi voinut suoraan toimia ohjeistuksena toimeksiantajalleni, koska toimeksiantaja koki, että voisi hyvin käyttää myös itse raportti osuutta ohjeistuksena. Toisaalta taas nyt olen voinut tehdä joitakin lisähuomioita toimeksiantajalle menevään ohjeistukseen. Nämä huomiot eivät mielestäni olleet relevantteja raportin sisällön kannalta.

Koen, että opinnäytetyön onnistumista arvioitaessa on otettava huomioon myös toimeksiantajan näkökulma ja tyytyväisyys. Koko työ on saanut alkunsa toimeksiantajan toivomuksesta saada ohjeistus siirtohinnoittelun dokumentoinnille. Luultavasti en olisi valinnut juuri tätä aihetta ilman ideaa toimeksiantajaltani. Itse arvioin, että työni on onnistunut, koska toimeksiantaja on tyytyväinen ja työni on sille käyttökelpoinen.

Työni aihe oli hyvin teoreettinen, minkä vuoksi lähde teoksieni välille ei syntynyt varsinaista keskustelua. Tällä tarkoitan sitä, että joissakin aiheissa lähdeteokset voivat olla eri mieltä asioista. Tämänkaltaisissa tilanteissa voidaan käydä opinnäytetyössä keskustelua lähteiden ja niiden käyttämien perustelujen välillä.

Työssäni ei syntynyt lähteiden välille tämän kaltaista keskustelua, koska työni lähdeteokset ovat kaikki samaa mieltä siitä miten asiat tulee tehdä. Uskon että tärkein syy tähän on se, että aihe perustuu lakiin, jolloin sen tulkitseminen on yksinkertaisempaa ja suoraviivaisempaa. Esimerkiksi, jos työn aihe liittyy yritysvastuuseen, syntyy lähteiden

välille keskustelua eri tavalla kuin minun aiheessani. Tämä johtuu siitä että yritysvastuu asioihin on erityyppisiä katsonta kantoja ja toimintatapoja. Tätä olisi voinut tapahtua myös silloin, jos oman työni näkökulma aiheeseen olisi ollut erilainen. Esimerkiksi silloin jos työni olisi käsitellyt siirtohinnoittelun dokumentoinnin ajankohtaisuutta, tarpeellisuutta tai sen muotoa. Työni ei kuitenkaan ole muodoltaan kyseenalaistava, vaan perustuu siihen olettamukseen, että siirtohinnoittelun dokumentointi on tarpeellinen ja että se on oikean muotoinen olemassa olevassa muodossaan.

Hyvien lähteiden löytäminen työhöni oli aiheen huomioon ottaen hieman haastavaa. Päätin pidättäytyä suomeksi kirjoitetuissa lähteissä, joista poikkeuksena ovat OECD:n Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators. Koin että tämä oli relevantti lähde, koska myös suomen veroviranomaiset tulkitsevat dokumentointia OECD:n ohjeistuksia silmällä pitäen. Muuten koin että englanniksi kirjoitetut lähdeteokset eivät olleet niin relevantteja työni kannalta, koska tarkoituksena oli tehdä ohjeistus Suomessa toimivalle toimeksiantajalle. Suomen veroviranomaisen vaatimaan dokumentaatioon sain parhaat avustukset suomeksi kirjoitetuista lähteistä. Jos olisin käsitellyt siirtohinnoittelu kansainvälisemmin ja yleisemmällä tasolla olisivat myös englanniksi kirjoitetut lähteet tulleet erilailla ajankohtaisiksi. Tällöin työssäni olisi varmasti myös enemmän lähteitä.

Tietyissä kohdissa työtäni on käytetty paljon samaa lähdettä, kuten esimerkiksi siirtohinnoittelun historia osuudessa, josta vain yksi lähdeteos kertoi. Etsin myös internetistä englanniksi tietoa tähän kohtaan ja päätin olla käyttämättä sieltä tulleita linkkejä. Koin, että tämän yhden lähteen pohjalta saatiin lyhyt kuvaus, siitä miten siirtohinnoittelu on saanut alkunsa. Myös luvussa 5. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö on käytetty paljon samaa lähdettä. Tämä johtuu siitä että tutkiessani muita lähdeteoksia totesin heidän hyvin pitkälle käyttävän omana lähteenään veroviranomaisen tekemää muistiota siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Näin ollen ei olisi ollut järkevää käyttää toissijaisia lainauksia, koska minulla oli mahdollista käyttää suoraa lähdettä.

Lähteinä olen käyttänyt asiantuntijoiden kirjoja sekä internetlähteissä oman alansa tunnettuja ja arvostettuja yhteisöjä, kuten Ernst & Youngia sekä KPMG:tä. Verohallinto on valtion valvottu virasto mikä takaa lähteen oikeellisuuden, kuten myös Finlex lakisivusto, jota olen käyttänyt lakipykälien lähteenä.

Työstä on varmasti myös mahdollista jatkaa tutkimusta esimerkiksi syventämällä sitä miten dokumentointia tehdään eri yrityksissä tai käymällä syvemmin läpi itse siirtohinnoittelun vaikutusta yrityksen yleiseen liiketoimintaan tai verotukseen.

Sisällöllisesti koen, että työ vastaa alkuperäiseen kysymykseen siitä, mikä ja millainen on siirtohinnoittelun dokumentointi. Opin itse paljon siirtohinnoittelusta aiheena, koska aihe oli minulle alun perin täysin vieras. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin teko on iso urakka yrityksille, varsinkin kun se tehdään ensimmäisen kerran, vaikka koko ajan korostetaan, että dokumentoinnin teko ei saa aiheuttaa kohtuutonta taakkaa yritykselle. Omasta mielestäni olen onnistunut kertomaan tiivistetysti ja omin sanoin sen, mistä siirtohinnoittelussa ja siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on kyse. Koen, että olen onnistunut poimimaan teoriaosuudessa oleellimmat asiat ja olen saanut koottua niistä selkeän kokonaisuuden.

Lähteet

Canada. 2009. EY. [Http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2009-Global-Transfer-Pricing-survey---Canada](http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2009-Global-Transfer-Pricing-survey---Canada). Luettu 3.1.2014.

EU:n käytäntesäännöt. Menettelysäännöt etuyhteydessä keskenään olevien EU:n yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoista KOM(2005) 543 lopullinen. 2005. Euroopan yhteisöjen kommissio. [Http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri= OJ:C:2006:176 :0001:0007:FI:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0001:0007:FI:PDF). Luettu 29.12.2013.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi 107/2006. Finlex. [Http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107). Luettu 12.10.2013.

Jaakkola, Riika & Laaksonen, Sanna & Nikula Timo & Palmu, Mikko & Paronen, Vesa & Sandelin, Eric & Vasenius, Suvi 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Edita, Helsinki.

Kananen, Jorma 2009. Vientikaupan maksuliikenne ja rahoitus 2009. Jyväskylän ammattikorkeakoulu, Jyväskylä.

Karjalainen, Jukka & Raunio, Merja 2007. Siirtohinnoittelu. WSOYPro, Helsinki.

Tervetuloa KPMG:lle. 2014. KPMG. [Http://www.kpmg.com/FI/fi/Sivut/default.aspx](http://www.kpmg.com/FI/fi/Sivut/default.aspx). Luettu 23.11.2013.

Kujanpää, Emmiliina & Äimä, Kristiina 2013. Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.

Kukkonen, Matti & Walden Risto 2010. Konsernin Verosuunnittelu. WSOYpro Oy, Helsinki.

Laaksonen, Sami & Kemeli, Ann-Mari & Koskinen Sami 2007. Verottajan Muistio. Siirtohinnoittelun dokumentointi. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/ Elinkeino-verotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi\(10053\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeino-verotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053)). Luettu 12.11.2013.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558. Finlex. [Http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa /1995/19951558?search\[type\]=pika&search\[pika\]=Laki%20verotusmenettelyst%C3%A4](http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558?search[type]=pika&search[pika]=Laki%20verotusmenettelyst%C3%A4). Luettu 12.10.2013.

Lassila, Anni 2013. Yritysten siirtohintaa on vaikea verottaa. Helsingin Sanomat 14.10.2013, talous. [Http://www.hs.fi/ezproxy.metropolia.fi /paivanlehti/14102013 /talous/Siirtohintojen+oikominen+ei+v%C3%A4litt%C3%A4m%C3%A4tt%C3%A4+tuot a+valtiolle+ropoakaan/a138163533327](http://www.hs.fi/ezproxy.metropolia.fi/paivanlehti/14102013/talous/Siirtohintojen+oikominen+ei+v%C3%A4litt%C3%A4m%C3%A4tt%C3%A4+tuot+a+valtiolle+ropoakaan/a138163533327). Luettu 14.10.2013.

Mehtonen, Pekka 2005. Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Edita, Helsinki.

Mitä on siirtohinnoittelu? 2011. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteis-oasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu\(11929\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteis-oasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu(11929)). Luettu 30.11.2013.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. OECD, USA.

Satsaus siirtohinnoitteluun. 2013. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Satsaus_siirtohinnoitteluun\(19657\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Satsaus_siirtohinnoitteluun(19657)). Luettu 30.11.2013.

Siirtohinnoittelu. 2013. KPMG. [Http://www.kpmg.com/fi/fi/palvelut/veropalvelut/liiketoiminnan-tuki/neuvonta-ja-selvitykset/siirtohinnoittelu/Sivut/default.aspx](http://www.kpmg.com/fi/fi/palvelut/veropalvelut/liiketoiminnan-tuki/neuvonta-ja-selvitykset/siirtohinnoittelu/Sivut/default.aspx). Luettu 23.11.2013.

Siirtohinnoittelun dokumentointi. 2007. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi\(10053\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053)). Luettu 12.10.2013.

Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta. 2013. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoitteluhanke_tuo\(26230\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoitteluhanke_tuo(26230)). Luettu 30.11.2013.

Vilkka, Hanna & Airaksinen, Tiina 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Tammi, Helsinki.

Käsitteistöä

APA = Advanced pricing agreement, kansainvälinen ennakkohinnoittelusopimus

EU TPD = European transfer pricing documentation, Euroopan unionin käytäntesäännöt siirtohinnoittelun dokumentaatiolle.

Local file = EU TPD:n paikallinen osuus siirtohinnoittelun dokumentaatiosta.

Master file = EU TPD:n mukaisen dokumentaation konserniyritysten yhteinen kantatiedosto.

Markkinaehtoperiaate (arm's length principle) = Sisäisesti ostetut ja myydyt tuotteet hinnoitellaan markkinehdon mukaisesti eli niihin pätee sama hinnoittelu kuin kahdesta toisista riippumattoman yrityksen hinnoittelussa.

Markkinahintavertailumenetelmä (Comparable uncontrolled price method) eli CUP = Vertaa sisäistä hintaa siihen hintaan mitä ulkopuolisilla markkinoilla käytetään.

OECD = Organisation for Economic Co-operation and Development, taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö

Siirtohinnoittelu (Transfer pricing) = yrityksen sisäisessä laskutuksessa käytetty hinnoittelu

Toimeksiantajayrityksen ohjeistuksen sisällysluettelo**Sisällys:**

1 Yleistä	3
2 Kuvaus liiketoiminnasta	3
3 Kuvaus etuyhteyssuhteista	5
4 Tiedot etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista	5
5 Toimintoarviointi	7
6 Vertailuarviointi	11
7 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta	14
8 Yleisesti huomioitavaa	14
Lähteet	16